

فهم المحاسبة المالية

مقدمة في المبادئ
والقواعد والمفاهيم والإجراءات

المؤلف
د. عبد الحى مرعى
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الناشر

دار الرشاد للطباعة والنشر

٤٧ شارع سعد فاضل - ٩٠٨١٧٣

المحاسبة المالية

الجزء الأول

في المبادئ والمفاهيم والقواعد والإجراءات

تأليف
دكتور عبد الحى مرعى
معية التجارة - جامعة الإسكندرية



جميع الحقوق محفوظة للمؤلف ولا يجوز طبع أو اخراج هذا الكتاب
أو أى جزء منه بأى وسيلة من الوسائل أو على أى صورة من الصور إلا
بتصريح كتابى مولى من المؤلف. ويتعرض المخالف لجميع الجزاءات
القانونية .

تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن الحاجة إلى بيانات ومعلومات تمكن الإنسان من التلاقم مع ما يحيط به من ظروف ومتغيرات اقتصادية متحركة . وإن لم تكن المحاسبة في هذا العدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة وتحويل نتيجة القياس إلى من يهمل الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها . وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون فلم تعد المحاسبة هي ، فن إمساك الدفائر ، الذي يقوم على العمليات المحاسبية البسيطة في ظل مبدأ ، التقيّد للزوج ، وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمها الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة في خدمة الأغراض المختلفة بقياس البيانات والمعلومات اللازمة للعديد من القرارات الاقتصادية المتنوعة . والواقع أن النظام المحاسبي في العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والنصب لأم وأغلب البيانات الاقتصادية في أي وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتحويل البيانات والمعلومات المختصة لخدمة أغراض أو أهداف معينة . ويختص هذا الكتاب - وهو الجزء الأول من سلسلة تتكون من أربعة أجزاء في المحاسبة المالية - بتقديم السلسلة للقارئ . ويختص المحاسبة المالية بقياس البيانات والمعلومات المتعلقة بنتاج نشاط اقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة بصورة إجمالية وتحديد المركز المالي لهذا النشاط أو هذه الوحدة في نهاية الفترة ، وتحويل نتائج القياس إلى من يهمل الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ

العامه ، وشرح الاجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف .

هذا وقد توخينا في شأن اعداد هذا المؤلف مجارين أساسيين :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدئ في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المسدئية للوضوح دون أسهاب حيث لا يوجد المرء ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في سنة دراسية كاملة .

٢ - قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك لينشأ للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأي وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى ثلاثة أبواب يختص الأول بالدورة المحاسبية والوظائف المسدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثاني للإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية ، ثم يناول الثالث الجرد والتسويات الجردية بأسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

هذا ويتقبل المؤلف إلى الله العلي القدير أن يكون قد وفقه في إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف ، والله ولي التوفيق والسداد .

الإسكندرية في ٣٠ سبتمبر ١٩٨١ م

المؤلف

البَابُ الأول

في

الوظائف المبدئية للحاسبة

والدورة المحاسبية

مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من خمسة فصول رئيسية يتناول الأول منها التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها ، ويتناول الثاني قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع إلى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم . وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الثاني الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثر هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يل بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي ، ثم ينتهي الفصل بملاحظة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثالث فيتناول الإثبات التقديرية والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما أوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتهما بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها ، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها ، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . وينتقل للموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفائير الأستاذ وقواعد الإثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على

الحسابات المختلفة وترصيد الحسابات في نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية إعداد ميزان المراجعة والترحيل لحسابات الأستاذ .
وتناول الفصل أيضاً أخطاء ميزان المراجعة وقبوض الأفعال وانتهى بخلاصة مختصرة في ملخص الدورة المحاسبية .

ويتناول الفصل الرابع المعالجة المحاسبية للمعاملات المستمرة في اختصار وتبسيط تمهيداً لمعالجتها تفصيلاً في الباب الثالث من هذا الكتاب .
أما الفصل الخامس وهو خاتمة هذا الباب فيتناول الدورة المحاسبية في صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية .

الفصل الأول

في

التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة

مقدمة :

لم يتفق الكتاب على تعريف موحد ومحدد للمحاسبة ولم يتحدد موقعها بعد بين العلوم والفنون بصفة شاملة . وسوف نتعرض في هذا الفصل لتعريف بالمحاسبة ووظائفها وفروعها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة الأخرى ثم نتمى الفصل بمعرض بسيط لبعض التعاريف والمفاهيم والمبادئ التي تمهيد دواستنا التالية في الفصول اللاحقة .

١ - ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها :

تعد المحاسبة أهم فروع المعرفة التي تندرج تحت العلوم الإنسانية والتي تختص بتجميع وتوليد وتنسيق البيانات والمعلومات الاقتصادية وتوفيرها في الوقت اللازم لاتخاذ القرارات الاقتصادية . فالمحاسبة تهتم بتجميع البيانات والمعلومات عن الثروة وما ينتج عن استخدامها أو استغلالها من تدفقات الدخل لتوفير إمكانية الحكم على مدى كفاءة استخدام أو استغلال عناصر الثروة المختلفة وتوجيهها لقرص الاستغلال البديلة . ولا تقتصر مهمة المحاسبة على مجرد تجميع البيانات والمعلومات عن مواضيع القياس المحاسبي وإنما تقوم أيضاً بتوليد بيانات ومعلومات مستقاة من البيانات والمعلومات المجمعة تكون أكثر من الأغيرة ملامحة لقرارات الاقتصادية للزمع اتخاذها . فعادة ما تكون البيانات والمعلومات التي يتم تجميعها لأغلبية ، أي متعلقة بأحداث ووقائع محاسبية ، أما البيانات والمعلومات التي يتم

توليداً في عادة ما تتعلق بالحاضر والمستقبل وبالتالي تكون أكثر صلاحية كأساس لاتخاذ القرارات التي تتعلق في العادة بالمستقبل. كما تقوم المحاسبة بتنسيق البيانات والمعلومات المجمعة والتي تتولد منها في صورة منسقة تفيد الغرض الذي تستخدم فيه وبمحيث تظهر للعلاقات الهامة بين عناصر البيانات المتعددة. وعادة ما لانهم المحاسبة إلا بالبيانات والمعلومات ذات الصبغة الاقتصادية أو تلك التي تؤثر بطريق مباشر أو غير مباشر في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية وخاصة منها ما يتعلق بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستخدام البديلة، والتحكم من مناهضة كفاءة استخدام واستغلال هذه الكفاءة كقياس لفعالية الاستخدام والاستغلال وما لم تتوافر البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة في الوقت اللازم لاتخاذ القرارات الاقتصادية فلا قيمة لها ولا داعي لانتاجها.

هذا ولم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في القرن الخامس عشر الميلادي تعدو أن تكون نظاماً مبسطاً لتسجيل العمليات المالية التي تتم بين التجار في مدن إيطاليا القديمة طبقاً لقاعدة القيد للدوج. ولم يبدأ التطور الحقيقي للمحاسبة إلا في أواخر القرن الثامن عشر حيث كان لثورة الصناعة وبداية ظهور المشروعات الكبيرة أثر كبير في هذا التطور. فقد ظهرت الحاجة إلى توفير المزيد من المعلومات والبيانات الأكثر دقة وتفصيلاً مما أدى إلى توسيع نطاق المحاسبة وتعددت فروعها. فأصبحت المحاسبة المالية استمراراً لتسجيل العمليات المالية طبقاً لقاعدة الدوج، وظهرت محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية والتي تهتم بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف في هذه المشروعات لأغراض المساعدة في تحديد تكلفة ما تنتج من منتجات.

وكنتيجة للتقدم الفني السريع والسريع الزميب لحجم المشروعات في العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي وانتشار التخطيط

الاقتصادي في العديد من الدول وخاصة النامية منها زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروع نشاطها لتتفى بمهمة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية . فظهرت المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات معينة لمساعدة إدارة المشروعات في أداء وظيفتي التخطيط والرقابة بكفاءة وفعالية ، كما اتسع نطاق محاسبة التكاليف ليحمل توليد البيانات والمعلومات للتوقعة المستقبلية واتسع نطاق المحاسبة للمابة ليشمل القياس الاقتصادي للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية المختلفة وقياس نتائج استغلالها و تقرير نتائج هذا القياس لمن يهمه الأمر . كما ظهرت المحاسبة القومية لإبان الحرب العالمية الثانية لتوفيه البيانات والمعلومات الاقتصادية من الثروة القومية والدخل القومي لخدمة توجيه للموارد الاقتصادية بما يريد من وفاهية المجتمع وتنسيق توفير احتياجات أفراده للمتعددة .

هذا ويمكن القول صوما أن المحاسبة في العصر الحديث تقوم بكل فروعها على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الاتصال . ويختلف نطاق كل من هاتين الوظيفتين من فرع إلى آخر من فروع المحاسبة للمتعددة إلا أنه يمكن القول أن الإطار النظري العام من المفاهيم والمبادئ التي تحكم كل من الوظيفتين لا يختلف من فرع إلى آخر . وسوف نتم هنا بوظيفتي القياس والاتصال للمحاسبة المالية التي هي موضوع الدراسة في هذه المرحلة المبدئية .

والقياس أركان يجب أن تتوافر في جميع الأحوال ، فلا بد أن يكون هناك موضوعا للقياس ، وموضوع القياس في المحاسبة المالية هو الموارد الاقتصادية التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة (يطلق عليها الوحدات المحاسبية) وما يتم على استخدامها واستغلالها من تدفقات سواء كانت مستخدمات في الإنتاج (تكاليف إنتاج) أو نتائج استخدام أو استغلال (قيمة إنتاج) وبالفعل المحاسبية

تقوم المحاسبة المالية بقياس قيمة الأصول (الموارد) المتاحة الوحسدة المحاسبية (الوحدة الاقتصادية) وبنتيجة استخدام هذه الأصول في عمليات الوحدة الانتاجية من إيرادات (قيمة انتاج) ومصروفات (تكلفة استخدام) .

ولا يمكن توفر موضوع القياس لإمكانية إجرائه بدلالة . فلا بد أيضاً من أن تتوفر لقياس هدف يتم إجرء القياس من أجل تحقيقه ، هذا لأن الهدف يحدد أصول القياس وأسس ومبادئه وأساليبه اللازمة لتحقيق الهدف من إجرءه . هذا ويهدف القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية طبقاً للاعراف المحاسبية الأكثر شيوعاً فى التطبيق المحاسبى إلى قياس التكلفة التاريخية للأصول التى تقع فى حيزاة الوحدة المحاسبية فى لحظة زمنية معينة وقياس نتائج نشاط الوحدة من أرباح أو خسائر تعود على ملاكها خلال فترة زمنية محددة . هذا إلا أن الفكر المحاسبى المعاصر قد أبرز العديد من أوجه القصور فى هذه الأهداف المحدودة من القياس المحاسبى وأوضح عدم ملائمة البيانات الناتجة للفرص من استخدامها فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وهى مواضيع محل دراسة متقدمة ولا يمكن التعرض لها فى هذه المرحلة الميدية .

وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن بقية أركان القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية من أصول وأسس ومبادئ وأساليب وطرق ، التى اكتسبت صفة القبول العام فى التطبيق العملى مشتقة من مبدأ التكلفة التاريخية والتسجيل التاريخى للمعاملات الاقتصادية التى تقوم بهى الوحدة المحاسبية ، وذلك كله فى صورة نقدية (أى باستخدام النقود كوحدة قياس) بافتراض ثبات القوة الشرائية للنقود .

وبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . حيث لابد من توصيل البيانات والمعلومات التى تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس . وبالتالى تدور

وظيفة الاتصال في المحاسبة المسالية حول التقارير والقوائم المحاسبية عموماً ،
وبصفة خاصة الحسابات التي تمكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح
أو خسائر والقوائم التي تمكس قيمة الموارد المتاحة للوحدة والتزاماتها قبل التسيير
وحقوق الملكية فيها . وتفيد البيانات الناتجة العديد من الأطراف في اتخاذ
القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية . فهي تفيد المالك للتعرف على مدى كفاءة
استغلال الإدارة وكفاءتها في تحقيق الربح ، كما تفيد العاملين والذاتين والجهات
الحكومية المختلفة .

وبخلاصة القول أن وظائف المحاسبة المالية تتلخص في أنها تقوم بتسجيل
وتجميع وتنسيق وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية
لفرض الاستغلال البديلة وقياس نتائج هذا الاستغلال وتوفير البيانات والمعلومات
الناتجة من هذه العمليات لمن يهمه الأمر في صورة تقارير وقوائم عامة .

٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى :

لم تفلأ المحاسبة من فراغ ولا تعمل في فراغ ، فقد نشأت لوفاء بمحاجة
الإنسان إلى معلومات وبيانات اقتصادية وتعمل لوفاء بهذه الحاجة في إطار من
الأسس والمبادئ الاقتصادية وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد ذات أواصر
وثيقة ورغم استقلال نشأتهما كفرعين من فروع المعرفة الانسانية .

ويقوم الاقتصاد على حل للمشكلة الاقتصادية التي تتمثل في وجود موارد
اقتصادية نادرة ومحدودة المقدار يمكن استغلالها في فرص استغلال عديدة
وبديلة لإنتاج سلع وخدمات قادرة على الوفاء بمحاجات الأفراد وإشباع رغباتهم
غير المحدودة . ويقوم الاقتصاد على حل هذا للمشكلة الصعبة بالتوفيق بين الإمكانيات
المحدودة والمحاجات والرغبات غير المحدودة في أفضل صورة ممكنة عن طريق
تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة لفرص الاستغلال البديلة بحيث يترتب على هذا

التخصيص إشباع أكبر قدر من الحاجات والرغبات . ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وفروعها في البند السابق يبرز لنا مقدار الإربساط ودرجة الصلة بين المحاسبة والاقتصاد . فواضيع القياس المحاسبي هي الموارد الاقتصادية وما يقرب على استخدامها من إنتاج . وأهداف القياس المحاسبي هي توفير معلومات وبيانات اقتصادية للمساعدة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد وقياس كفاءة استغلالها في الغرض التي خصصت لها . ومن هذا للتعلق يرى الفكر المحاسبي للعاصر أن أصول ومبادئ وأسس ومعايير القياس المحاسبي لا بد أن تكون متسقة مع الأصول والمبادئ الاقتصادية .

هذا ومدد وظيفة التخطيط والرقابة أهم وظائف الإدارة الحديثة ويمكن للخصيص خطوات هاتين الوظيفتين في صورة مبسطة في : تحديد الهدف للرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لتحقيق الهدف ، شغل الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الهدف ، متابعة الأداء وتقييمه في ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف . وفي كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الإدارة بالعديد من البدائل الواجبة الدراسة والتقييم لاختيار الأفضل من بينهما . وكل قرار يتم اتخاذه في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب مدى دقة وملاءمة البيانات المتاحة لاتخاذ . ولا شك في أن أهم مصدر للبيانات في هذا الصدد هو النظام المحاسبي للوحدة أو المشروع حيث يتيح للإدارة في هذا الشأن من البيانات والمعلومات ما يمكنها من أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية . ومن هنا يبرز لنا أواخر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال .

والبحاجة أيضاً علاقة وثيقة بعدد من العلوم الأخرى بخلاف ما تقدم . فعلاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية واضحة وصريحة ، وخاصة في بعض فروع المحاسبة الأكثر حداثة مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف . وتقوم

المحاسبة مرموفاً على مبدأ التقيء المردوج الذى هو فى حقيقة الأمر مشتق من المساوية الرياضية ، كما تستفيد المحاسبة من العلوم الإحصائية والرياضية بتطبيق العديد من أساليبها بصدد جدولة وتسيق وتلخيص وتوليد البيانات المحاسبية ، وتصميم النماذج الرياضية والإحصائية لمساعدة الإدارة فى أداء وظائفها .

هذا بما يتجه الفكر المحاسبى المعاصر لبحث أواصر الصلة المحاسبية وبين العلوم البينية عموماف والعلوم السلوكية بصفة خاصة . وسوف يتضح ذلك للدارس فى دراساته المتقدمة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

ولقد كان للعلوم القانونية أثراً كبيراف فى إرساء العديد من القواعد والأعراف المحاسبية السائدة . والحقيقة أن العلاقة بين القانون والمحاسبة ذات اتجاهين : فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية وخاصة فى المحاسبة المالية ، وتختلف الآثار القانونية فى هذا الصدد من دولة إلى أخرى . ومن جهة أخرى تعد البيانات المحاسبية من قرآن الإثبات القانونية الهامة ، كما تعد البيانات المحاسبية من أم الصوامل التى تمكن من تطبيق التشريع الضريبى فى الدول المختلفة .

ولاشك فى أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع فى دائرة العلوم الإجتماعية أو الإنسانية Social Sciences . وإن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الإجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الإنسان وسلوكه واحتياجاته وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتنظيمها كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقاتها بعضها ببعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولا شك فى أن المحاسبة تهتم بدراسة الإنسان كمتخذ قرار اقتصادى بالاعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها . أما العلوم الطبيعية فهى تهتم بدراسة

ظواهر الطبيعة وتقنياتها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الإنسان . ونستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلاً أن قاعدة التبادل الكيميائية في العلوم الطبيعية Chemical Equilibrium تعتبر أساس منطقي لقاعدة التوازن الرياضي Mathematical Equality ، والتي هي في واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

٢ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية :

استعرض في هذا البند تعريفات مبسطة لبعض المصطلحات والمفاهيم والقواعد المحاسبية التي نخدم دراستنا اللاحقة .

الوحدة المحاسبية : الوحدة المحاسبية هي مشروع أو منشأة تجارية أو صناعية أو خدمية مملوكة لفرد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد أو مملوكة للدولة يفترض أن لها شخصية منوية مستقلة عن شخصية مالكيها أو ملاكيها وتمثل مركز اهتمام النظام المحاسبي . وإذا كانت الوحدة مملوكة لفرد فيطلق عليها مشروع أو منشأة فردية ، وإذا كانت مملوكة لعدد محدود من الأفراد فيطلق عليها شركة أشخاص ، وإذا كانت مملوكة لعدد كبير من الأفراد فيطلق عليها شركة مساهمة ، وإذا كانت مملوكة للدولة فيطلق عليها مشروع أو هيئة أو جهة حكومية .

الفترة المحاسبية : يتم إعداد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية وتلخيصها في صورة حسابات وتقارير محاسبية عن فترة زمنية معينة يطلق عليها الفترة المحاسبية والتي عادة ما تكون سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها ، كما يتم إعداد القوائم المحاسبية في نهاية تلك الفترة .

الاصول : هي كل مايقع في حيز الوحدة المحاسبية ويكون لها عليه حق

الاستخدام والتصرف من موارد اقتصادية أو أدوات مالية. وهي بالتالى تتكون من أصول عينة ملموسة وأصول غير ملموسة وأصول حقيقية وأدوات مالية . ومن أمثلة الأصول العينة للملموسة الأراضى والمباني والآلات والأثاث والمعدات والسيارات والبضاعة والتقنية ، ومن أمثلة الأصول غير للملموسة حقوق الإختراع وشهرة المحل وحسابات الزعم الشخصية ، ومن أمثلة الأصول الحقيقية الأراضى والمباني والآلات والمعدات والأثاث والسيارات والبضاعة ، ومن أمثلة الأصول المالية التقنية والذمم . هذا وتقدم الأصول من وجهة النظر المحاسبية إلى أصول طويلة الأجل أو أصول ثابتة وأصول قصيرة الأجل أو أصول متداولة . وتتكون الأصول الثابتة من جميع الأصول التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها بعينها لأكثر من فترة محاسبية كالأراضى والمباني والآلات والمعدات والسيارات ... الخ . أما الأصول المتداولة فهى تلك الأصول التقنية أو التى يمكن تحويلها إلى تقنية خلال فترة محاسبية واحدة أو خلال دورة عمليات كاملة .

الحصوم: هى حقوق الغير بما فيهم للمالك فى الوحدة المحاسبية التى يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة . وتنقسم الحصوم إلى قسمين الأول يمثل حقوق الملاك ويطلق عليها حقوق الملكية والثانى يمثل حقوق غير الملاك ويطلق عليها الالتزامات . وتمثل حقوق الملكية مساهمة المالك فى رأس المال وما تجمع لهم من أرباح أتيحت لاستخدام الوحدة المحاسبية . أما الالتزامات فتشمل ما أتاحته هذه الملاك للوحدة المحاسبية من موارد لاستخدامها وتلتزم الوحدة بسداد القيمة مستقبلا .

الميزانية العمومية - قائمة المركز المالى : الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها

ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها الميزانية ، لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية ، كما يطلق عليها « محومية » ، من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الأعداد العامة بتجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

الإيرادات : يراد للمشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يبيعها فيها أو من الخدمات التي يؤديها للمصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولته نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مراوطة العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية ، كالمخزون مثلا أو في شكل أصول نقدية ، ويشترط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في التزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المالية للأصول التي تهاكم لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات .

التكلفة : التكلفة تتمثل فيما يتكبده للمشروع من نفقات ومضحيات في سبيل الحصول على سلع وخدمات ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

المصروفات : هي التكاليف التي تستنفذ في سبيل الحصول على الإيرادات .

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات .

الحساب الختامي : هو قائمة توضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتها من أرباح أو خسائر ، وهي تظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية . وتكون نتيجة المقابلة أرباح إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، وتكون النتيجة خسائر إذا حدث العكس . ويمكن ان ينقسم الحساب الختامي إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سورد شرحه فيما بعد .

وتقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسل في أداء وظائفها وبمسط من إجراءاتها تعرفها بتبسيط واختصار كما يلي :

أ - افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولما ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في الحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولةها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون نظر للأنشطة العامة بأصحاب المصلحة فيها .

ب - افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم يتم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض أساساً لتبرير أسس وقواعد القياس

والقيم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالاصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبي مثلاً عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها المتبادلة فى السوق فى تاريخ إعداد القائمة وذلك زحماً بأن المشروع لا يهتمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً فى المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها فى الحال .

٣ - افتراض ثبات القوة الشرائية للنقد :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت فى أغلب الأحوال ، على افتراض أن وحدة القياس المحاسبي - وهى النقد - ثابتة القيمة على مر الزمن . أو أن التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضالة فى معظم الأحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبي لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراة منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانس فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقد مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقد أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقد (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الافتراض .

وما زالت الممارسة العملية فى المحاسبة تسترشد ببعض القواعد للتمتعاف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والى " لا ترقى فى الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت ، بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامده تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبي . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه المعتقدات ، مثلها فى

ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تسهل من وظيفة المحاسب وتمكنه من التهرب من (عبء) التنوير وللإلمام مع الاحتياجات المصرية إلى بيانات تناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف يستمرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسابقة العرف في هذه المرحلة للبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع تأسيسها عليها والمخروج عليها للمراحل المتقدمة.

١ - قاعدة التكلفة التاريخية : يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والمصروف والإيرادات والمصروفات تقليدياً بقاعدة التكلفة التاريخية . هذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، وفي عناصر المصروفات والإيرادات ، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى للمشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠ جنية مثلاً في بداية السنة وأصبحت قيمه هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠ جنية فإنها تظل تظهر في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقبضه المحصول عليها وهي ١٠٠٠ جنية وتستهلك خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للبيانات المحاسبية ، إلا أنها ما زالت تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية النقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية . ولا يعني تعديل البيانات المحاسبية لتقلبات في القوة الشرائية النقود بإسقاط افتراض ثباتها خروجاً على قاعدة التكلفة التاريخية . وإنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى ولو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

ب. - قاعدة تحقق الإيرادات محاسبياً : تدور الحاجة إلى بيانات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع الذي يمثل الوحدة المحاسبية إلى ضرورة القياس الدوري لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم افتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها أدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التي يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبي على استخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبياً عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقداً أو بالأجل . وترتبط هذا القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية إرهاباً ووثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

ج - قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات : تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التي يحصل عليها للمشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتي تتحقق محاسبياً طبقاً للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التي تم إنفاقها أو التكاليف التي تم استنفادها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعي ضرورة تتبع العلاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فادامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات . وسوف نتجنب آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .

ذ - قاعدة التخصيص: أو الخطة والحذر: تربط هذه القاعدة ارتباطاً وثيقاً بالقواعد السابقة كما أنها تبرز على أساس افتراض استمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات متتالية. فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الإنتظار حتى نهاية هذه العمليات، بما يؤدي إلى أن القياس القمري لهذه النتائج يكون في أفضل صورة تقريباً. وتتضمن قاعدة التخصيص مراعاة الحيلة والحذر عند القياس القمري لنتائج المشروع وتعني أن يأخذ في الحسبان كل الحسائر المحتملة وتنبه لكل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج. ويوجه هذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار أنها تفتقر للأساس العلمي مثلها في ذلك مثل قاعدة التكلفة التاريخية،

خلاصة:

نمرضنا في هذا الفصل إلى تعريف بعد المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم أوضحنا الافتراضات التي تقوم المحاسبة المالية عليها، وانتقلنا إلى المعايير والمنطقات التي يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان المحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل. ومراعاة أننا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية، وجدنا أنه من الضروري استعراض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية. وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة. وتجدد الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الافتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى.

الفصل الثاني

في

المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة :

سبق أن ذكرنا أن الموارد للملكة الوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول ، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وسيتأتى لنا القرضا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية منوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعنى أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها والتي تعد فرضا مملوكة لها يقابلها التزام الوحدة قبل من أماع لها هذه الأصول بقيمتها . وبالتالي فإن الأصول تساوى دائما مع الخصوم . وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

وذلك لاية وحدة محاسبية . ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، أى معادلة للزيادة العمومية والتي سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكولاتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكولاتها ومقدارها في تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة ؛ كما يمكن أن تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة كمنحرون المصاحبة ، والحقوق المالية للوحدة قبل النهر والنقدية السائلة في خزان الوحدة

وفي أوصدها في البنوك ، ويطلق عليها الأصول للتداول ، كما أن الخصوم تتكون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة الغير ، ويطلق على الأول حقوق الملكية ويطلق على الثاني الالتزامات . وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لأن كل من الجانبين ينعكس في واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء . فالأصول ماهي إلا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف اتيح للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الاقتراض ، ومقدار مساهمة كل من المجهوعتين في توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الأصول . ومن ثم فإذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة الغير للملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي :

الأصول - الالتزامات = حقوق الملكية

ورغم أن ممتلكات للشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى ، كما أن الخصوم قد تتغير أيضا فإن تعادل هذه المعادلة لا بد وأن يتحقق في كل الأحوال . هذا وسوف نتول توضيح ذلك في هذا الفصل .

٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فإنه لا بد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون للمشروع ملكا لفرد واحد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جدا من الأفراد ، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيراً في كل من هذه الأحوال ، يحصل المشروع على رأس المال غالباً في صورة نقدية ، ويصبح

التقديري هي أصول للشروع ويصبح رأس المال الذي هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم للشروع في تلك اللحظة ، ولا بد من تساويهما .

فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٨٠ برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه تم سداؤه في نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها باسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات
 (١٠٠.٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر)
 ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات ، كما أن التقديري تعد من أصول للمنشأة أو الشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرهما . ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنية وإنما يقوم بمحاولة هذه العمليات باسمها المسئول أو المسئولين عن إدارتها في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥.٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات
 (١٣٥.٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (٣٥.٠٠٠ قرض من البنك)
 ويلاحظ أن مقدار التقديري قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ،

كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي مازالت في حالة توازن .
ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقسابل سداد قيمتها نقدا .

شراء مبنى لمزاولة أعمالها	٢٠.٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى	٣٠.٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل	٢٥.٥٠٠ جنيه
للمجموع	<u>٧٥.٥٠٠ جنيه</u>

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سدادا لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الالتزامات		= حقوق الملكية +		الأصول	
جنيه		جنيه		جنيه	
				مباني	٢٠.٠٠٠
				أثاث وتركيبات	٣٠.٠٠٠
				سيارات نقل	٢٥.٥٠٠
				نقدية	(٥٩.٥٠٠)
فرض البنك	٣٥.٥٠٠	رأس المال	١٠٠.٠٠٠		
	<u>٢٥.٠٠٠</u>		<u>١٠٠.٠٠٠</u>		<u>١٣٥.٠٠٠</u>
		+		=	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥.٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والفرض وهي ١٣٥.٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ٥٩.٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء اثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأمر على معادلة الميزانية ؟
لاشك أن أصول المنشأة من الاثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛
كما أن التزاماتها لنهد سوف تزداد بالقيمة أيضا . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الاصول		= حقوق الملكية +		الالتزامات	
جبه	مباني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	دائون
٢٥٠٠٠	٥٩٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	
١٦٠٠٠٠				٦٠٠٠٠٠	

وبلاحظ أن كل بنود الاصول مازالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما
هذا الاثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت
التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضا تمثل مديونياتها قبل بائع الاثاث
ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح « دائون » .

وتفكي الأمثلة السابقة لتوضيح ان فكرة الحصول على الاصول يتم إما عن
طريق حقوق للملكية أو عن طريق الالتزامات لنهد ، ومن ثم يصبح من
الضروري توازن أو تساوي الاصول في مجموعها باختلاف أنواعها مع النصوص
في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات .
ولا يخرج معادلة الميزانية في هذا للمضاد عن كونها صورة معينة من شهود

الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين . فلو رغبنا في تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت في ١٩٨٠/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتي :

منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١/٧	الخصوم
جني	جني	حقوق الملكية
٢٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	رأس المال
٥٥.٠٠٠		الالتزامات
٢٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	قرض البنك
٥٩.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	دائون
١٦٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	

٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون للمشروع مجرد الرغبة في الحصول على الأصول من طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للتوريد . فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول للتجارة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول من طريق تحقيق الأرباح . فعندما يراد للمشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات للمشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباح للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائر

للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار ، وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى انتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني للمشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، وسنقتصر في المعالجة المحاسبية في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية . ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها . وإنما قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٥٠ جنيه سدها العملاء نقدا . لاشك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضا . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات المنشأة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم يتم تحديدها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادله ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهي في هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الأصول = المصروفات + الخصوم + الإيرادات

فقد أنه لما كانت الإيرادات مضمومة منها للمصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتي :

الأصول = الخصوم + الإيرادات - المصروفات

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن اظهار العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠.٠٠٠ مبانى				
٥.٠٠٠ اثاث ومركبات				
٢.٠٠٠ سيارات نقل		١١.٥٠٠ أرباح محتجزة		٣.٥٠٠ قرض البنك
٧١.٠٠٠ نقدية		(خدمات مباحة)		٣.٥٠٠ هاتون
١٧١.٥٠٠	=	١١١.٥٠٠	+	٦٠.٠٠٠

ويلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحتجزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه لتعبر عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحتجزة في هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ١.٥٠٠ جنيه ولم تحصل على قيمتها منهم بعد . فإما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لاشك في أن قيمة الخدمات تمثل إيرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتى :

= حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠.٠٠٠	مبانى		
٥.٠٠٠	أثاث وتركيبات		
٢٥.٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠.٠٠٠	رأس المال
٩.٠٠٠	مدينون	٢٥.٠٠٠	قرض البنك
٧١.٠٠٠	نقدية	٢٥.٠٠٠	دائون
١٨١.٠٠٠		٦٠.٠٠٠ +	
		١٢١.٠٠٠	

ولنعد الآن لنحصر أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء المشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضا تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم للحصول على الإيرادات ، وبصفة مبسطة يمكن النظر لمتاع المصروفات على أنها تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلا أن متعة التجارة الحديثة ، وهى فى سبيل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣.٢٠٠	جنيه	أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة
٥.٠٠	جنيه	قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة
٧.٧٠٠	جنيه	مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء
		وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهى من الأصول) سوف تنقص بمقدار

٧٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحتجزة سوف يتقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن ينقص منها مبلغ ٧٧٠٠ جنيه التي تمثل للمصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ليصبح الفرق ١٣٣٠٠ جنيه مثلاً للأرباح التي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية مما كانت عليه قبل عمليات الإيرادات والمصروفات ، وكما أوضحنا أثر الإيرادات التقديرية والآجلة على معادلة الليزابية فيما سبق ، فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الاصول	=	حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه		جنيه	جنيه
٢٠٠٠ مبانى			
٥٠٠٠ اثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	وأس المال	
٢٥٠٠ سيارات نقل		٢١٠٠٠ خدمات مياه	
٩٥٠٠ مدينون		(١٣٧٠٠) تكلفة خدمات مياه	٢٥٠٠ قرض بنك
٦٢٣٠٠ تقديرية	١٣٣٠٠	أرباح محتجزة	٢٥٠٠ دائنون
١٧٢٣٠٠ مجموع الأصول	١١٣٣٠٠	مجموع حقوق الملكية	٦٠٠٠ مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وليس من الضروري أن يتم سداد للمصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التي تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٢٣٠٠ جنيه يوجد أتعاب لمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم من نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد فيبلغ

مقدارها ٢٠٣٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه المصروفات باعتبارها من مكورات تكلفة الحصول على الإيرادات . ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي :

الاصول	حقوق الملكية	الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٣٠٠٠ مبانى		
٥٥٥٠٠٠ اثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠ رأس المال	
٢٥٥٠٠٠ سيارات نقل	٢١٠٠٠٠ خدمات مبيعة	٢٥٠٠٠٠ قرض البنك
٩٥٠٠٠ مدينون	(١٠٠٠٠) تكلفة خدمات مبيعة	٢٥٠٠٠٠ دائنون
٦٣٣٠٠٠ نقدية	١١٠٠٠٠ ——— أرباح عتجرة	٢٠٣٠٠٠ أجور مستحقة
<u>١٧٣٣٠٠٠ مجموع الاصول</u>	<u>١١١٠٠٠٠ مجموع حقوق الملكية</u>	<u>٦٢٣٣٠٠٠ مجموع الالتزامات</u>

وبلاحظ أن بنود الاصول لم تنفذ ، بينما انخفضت حقوق الملكية بمقدار

٢٠٣٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار .

٤ - العمليات التي تؤثر في الاصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الاصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية . نفع ضرورة استمرار توازنها . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الالتزامات أو تحصيل اللدينون . أو بيع الاصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الاصول بالشراء النقدي أو الآجل (على الحساب) .

ولنفرض أن منمأة التجارة الحديثة قررت في ١/٢٢/١٩٨٠ سداد ١٥٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبايع الاتاث (الدائنون) نقداً . ففي هذه الحالة نجد أن

أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٨٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٣٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٤٧٣٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول).

وإذا قامت المنشأة في ١٩٨٠/١/٢٥ بإسداد الأجور المستحقة عليها من الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٣٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية بمائل أثر سابقها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٠٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ١٥٦٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠٠٠ جنيه لكل.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملاتها قدره ٦٠٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٧٥/١/٢٧ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٠٠٠ جنيه
ينخفض مقدار المدينين ٦٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٠٥٠٠ جنيه
ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول وقد زاد أحدهما بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الأصول	== حقوق الملكية ==	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠,٠٠٠ ميانى	١٠٠,٠٠٠ رأس المال	
٥٠,٠٠٠ اثاث وتركيبات	١١,٠٠٠ أرباح محتجزة	٣٥,٠٠٠ قرض البنك
٢٥,٥٠٠ سيارات بقل		١٠,٠٠٠ دائنون
٣,٥٠٠ مدينون		
٥٢,٠٠٠ نقدية		
<u>١٥٦,٠٠٠ مجموع الأصول</u>	<u>== ١١١,٠٠٠ مجموع حقوق الملكية + ٤٥,٠٠٠ مجموع الالتزامات ==</u>	

وبلاحظ أننا اكتفينا بأظهار ساقى الأرباح المحجوزة بدلا من تفاصيلها الواردة في المادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالمعاملات الآتية في ٢٨ / ١ / ١٩٨٠ .

— شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها قيمتها ٢٤,٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣,٠٠٠ جنيه نقدا والباقي يستحق السداد بعد شهر .
— باعت بعض الاثاث والتركيبات التي وجدت أنها ليست في حاجة إليه والذى بلغت تكلفته ٢٠,٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .

— سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧,٠٠٠ جنيه نقدا .

فأمر أثر هذه المعاملات على معادلة الليزاية ؟

عندما يتم إثبات هذه المعاملات (قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبيا) فإن أثرها على حسابات الأصول والمصروف يكون كالآتي (لكل عنصر من عناصر

الأصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبا) .
حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية للشركة لأغراض الاتجار فيها من
مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول
يفتح لها حساب (أى توداد عناصر الأصول عنصرا جديدا) ويشيع فيه
(يقيد فيه) مبلغ ٢٤.٠٠٠ ر.ج. جنيه كزيادة في الأصول . ظهر أن ذلك سوف
يقابل بنقص في حساب النقدية قدره ٢٣.٠٠٠ ر.ج. جنيه ، وزيادة في حساب
الديان في الإلتزامات بمبلغ ٢١٧.٠٠٠ ر.ج. جنيه . ويؤثر هذه العملية في الأصول
والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات الى نقص في حسابها بمقدار تكلفة الأثاث
للبيع ، حيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين
سوف يرداد بمقدار ٢٠.٠٠٠ ر.ج. جنيه .

ولما كان كل من المحاسبين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر
بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض
البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الأصول	= حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠,٥٠٠ مبالغ		
٣٥,٥٠٠ اثاث وتركيبات		
٣,٥٠٠ سيارات نقل		
٢٤٠,٠٠٠ بضاعة		
٢٣,٥٠٠ مدينون	١٠٠,٠٠٠ رأس المال	١٨,٥٠٠ قرض البنك
١٢,٠٠٠ نقدية	١١,٠٠٠ أرباح محتجزة	٣٢٧,٠٠٠ دائنون
٤٥٦,٠٠٠ مجموع الأصول	١١١,٠٠٠ مجموع حقوق الملكية	٢٤٥,٠٠٠ مجموع الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠,٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣,٥٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧,٥٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧,٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

٥ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض للبرازية العمومية (أو قائمة المركز المالي) الى الأقسام الآتية :

- أ - الأصول الثابتة
Fixed Assets
- ب - الاستثمارات طويلة الأجل
Long Term Investment
- ج - الأصول للتداول
Current Assets
- د - الأصول غير الملموسة
Intangible Assets

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما :

أ - الإلتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities

ب - الإلتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نتناول كل هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

• - ١ حسابات الأصول :

أ - الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي تحصل عليها للمنفعة أو للشروع لأغراض استخدامها في مواصلة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بجمالتها ، وتستخدم في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي للملوكة للشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو مجرد الحياة الزمنية ، كما تشتمل أيضا على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات للشروع الأساسية كإدارة ومباني للمعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع والشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المباني للملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع للنتجات (في المنشآت الصناعية) ، وآلات الف والحرم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يدخل الآثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضا . وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي :

— أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات للشروع .

— لا يحصل عليها للشروع لأغراض الاستثمار فيها أو استثمارها في غير

أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته المؤدية الى تحقيق

أيراداته الرئيسية .

— تظهر الأصول الثابتة على قبة قائمة الأصول في الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية طبقاً لما جرت عليه العادة في العرف المحاسبي العربي .

ب — الاستثمارات طويلة الأجل : الاستثمارات طويلة الأجل هي عبارة عن أصول أو مستندات ملكية في مشروعات أخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد أغراض ثلاثة هي : التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات العامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلاً ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كإقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً في مواصلة نشاطها . وعلى الاستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية .

ج — الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيها أطول . ويعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمواصلة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للملاءة وتحصيل القيمة نقداً . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية .

التقديرات : وتعمل التقديرات السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع

والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات للشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر للشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .
العملاء : (يطلق عليها أحيانا الذمم) وتوضح مديونية عملاء للشروع له في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . وتنفذ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتحول حسابات العملاء الى تقديده عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويمكنه بفنائه السمة التجارية هؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة مجاوبة تثبت مديونية العميل للشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل للمشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة . وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأفراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض . وتحول أوراق القبض الى تقديده عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهي تتمثل في عناصر الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للشروع قبل الغير ، والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتحول هذه الى تقديده بمجرد الحصول على قيمتها .

عقود البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التي تعد من

مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجماعية يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوي المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها ، وبعد من أصوله المتداولة . وتحول المخزون إلى نقدية عندما يتم بيع مكوناته إلى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقداً .

الاستثمارات قصيرة الأجل : تتمثل في السادة في استثمارات المشروع في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلاً من تعطيل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة إلى نقدية .

المصروفات المتقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق استعماله بملكات الغير ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما إلى ذلك ، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم للمشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المتقضية لاستحقاق الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدماً يعني عدم الحاجة إلى دفعها نقداً في فترات مالية . وهي تتحول إلى نقدية ، مثلاً في ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمتها نقداً .

د - الأصول غير الملموسة : وهي في السادة أصول تزيد من قدرة للمشروع على مواصلة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في

المحصل على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية وحقوق التأليف ، وحقوق الاستغلال وما إلى ذلك ولن نعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى للبيدني من الدراسة .

٥ - ٢ - حسابات الإلتزامات :

١ - الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحقا السداد لفترة زمنية طويلة نسبيا ، تزيد في العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ استحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يريد من سنة ، وقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التي يصدرها للمشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام .

ب - الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداؤه انتقاص الأصول للتداول بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلي :

حسابات الموردين : ويطلق عليها أحيانا حسابات الدائنين ، وهي تشمل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومعدات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية شبه مديونية المشروع عندهم بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية ، ولها

أوراق الدفع في المادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من موزعيه .

المصروفات المستحقة : وتشمل في المبالغ المستحقة على المشروع الغير في تاريخ أعداد الميزانية مقابل خدمات تم ادائها للمشروع وسامت في تحقيق إيراداته من الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأيجور المستحقة السداد للعاملين من خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والأيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع الغير نتيجة الاستمارة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحا نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزء من هذه الأرباح يتم توزيعه في المادة على ثلاث (وهل العاملين أيضا في كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع المستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقدا في غالبية الأحوال . فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو بقي جزء منها لسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدما قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنتهية . وبالتالي يصبح المشروع ملتوما بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التي حصل عليها المشروع مقدما ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحيانا الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها المشروع .

٦ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الجسائى ، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم فى كل من الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجاً للميزانية اليومية فى شكل حسابى لتتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة . يخصص الجانب الايمن للأصول والجانب الايسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة الى أخرى . ففي بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهى بالأصول الثابتة الأقل سيولة ويلى ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالإلتزامات قصيرة الأجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنفئات التجارية والصناعية ، ويعتصر استخدام الترتيب السابق على المنفئات المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى العرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

شركة التجارة العالمية - الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٠
 الأصول (الأرقام اقترائية) الخصوم

حقوق الملكية	ج٦	ج٦	الأصول الثابتة	ج٦	ج٦
رأس المال	٣٤٠,٠٠٠		أراضي	٢٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٥,٠٠٠		مباني	٦٠,٠٠٠	
		٣٠٥,٠٠٠	آلات ومعدات	٢٥,٠٠٠	
الالتزامات طويلة الأجل			أثاث ومركبات	١٧,٥٠٠	
قرض طويل الأجل			وسائل نقل وانتقال	١٩,٥٠٠	١٥٢,٠٠٠
يستحق السداد في		٢٨,٠٠٠	الاستثمارات طويلة الأجل		
١٩٨٥/١٢/١			مباني سكنية	٢٦,٥٠٠	
			أوراق مالية	١٢,٥٠٠	٤٠,٠٠٠
			الأصول المتداولة		
الالتزامات قصيرة الأجل			مخزون	٤٧,٥٠٠	
موردون	٣٢,٦٠٠		استثمارات قصيرة الأجل	١٢,٢٠٠	
أوراق دفع	٢٢,٦٠٠		مصرفات مقدمة	١,٣٠٠	
مصرفات مستحقة	٩,٨٠٠		إيرادات مستحقة	٦,٤٠٠	
توزيعات مستحقة	١٦,٧٠٠		أوراق قبض	٣٢,٦٠٠	
إيرادات مقدمة	١,٣٠٠		عملاء	٣٧,٣٠٠	
		٨٤,٠٠٠	تقديرات	٥٦,٧٠٠	١٩٥,٠٠٠
			الأصول غير الملموسة		
			شهرة المحل	٢٠,٠٠٠	
			حق اختراع	١٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
		٤١٧,٠٠٠			٤١٧,٠٠٠

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادله الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) مازالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً. فبدلاً من وضع الأصول كلها في مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والفرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة. كما أن تقسيم الإلتزامات إلى إلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد في تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد إلتزاماته العاجلة. ولا شك في أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من جهة أمر المشروع في إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه للمال. لمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد في تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالإلتزاماته العاجلة. وغالباً ما تكون هذه المقارنة في صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل، ويطلق عليها نسبة التداول. ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الأحوال، إلا أنها لا شك تفيد النهر بصدد اتخاذ قرارات منح الإلتئان للمشروع. كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية. وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو احتجازها لتدعيم للركز للمال المشروع وفي اتخاذ القرارات اللؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات. وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤمراً إلى إمكانية التوسع في المستقبل عن طريق الإقتراض.

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للبيانات الواردة في قائمة للركز للمال بالإضافة إلى البيانات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد.

٧ - تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب بيانات الميزانية العمومية ، والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل التفريعات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح غير موزعة يتم احتجازها لتقوية المركز المالي للشروع أو خسائر عكفة نتيجة مزاولة عملياته . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيها يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نمود إلى منشأة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل ونذكر مثلاً أن المنشأة باع خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (التقديرة والدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مبيعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحصلت في سبيل أداء هذه الخدمات ومصروفات قدرها ١٠٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (التقديرة) بما يتم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الإلتزامات بالأجور التي كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقامه في خانة حقوق الملكية بين الخدمات المبيعة وتكلفة الخدمات للمبيعة لنحصل على صافي الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محتجرة) في هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض

الميزانية العمومية . أحف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة في معادلة ليزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وأظهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحتجزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا في حقيقة الأمر ما اتبعناه في معادلتى الميزانية الأخرتين في البند الرابع . ولنفرض مثلاً إن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير :

١ - باع جزء من الأجهزة والأدوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٢٨ / ١ / ٨٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملاتها .

٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وفود وزيوت وسائقين وخلافه بمبلغ ٨٠٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٠٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٢٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات للانشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٢٠٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً .

٤ - دفعت أجور عاملها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها في عطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٠٠٠٠ ، والباقي ما زال مستحقاً عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها من شهر فبراير في جراج هومي مقابل إيجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الإيجار بعد .
والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - ولنبدأ بالعملية الأولى ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر فى حسابين على الأقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة واللمعدات التى تعد من أصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة البيع منها ، أى أن :

- الأجهزة واللمعدات (البضاعة) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه
- وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل إيراداتها من بيع الأجهزة واللمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
- ويترب على ما تقدم زيادة صافية فى الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٢٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح الشركة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتى تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جاليا معادلة الليزالية .
- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الليزالية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، المدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠٠ جنيه .

يمكن اظهار أثر هذه العملية كالآتى : (أ) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة

للإباحة (تذكّر أن للصروفات يمكن أن تظهر في معادلة للتزايمة بإشارة سالبة في بنود حقوق الملكية (ب) - زيادة التقديرة بمبلغ ٢٨٠.٠٠٠ جنيه ، وزيادة الدينون بمبلغ ٢٤٠.٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادة بمبلغ ٣٠٤.٠٠٠ جنيه (تذكّر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة في بنود حقوق الملكية) وسوف تتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية الى زيادة حساب للصروفات : مصروفات نقل البضائع بمبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه (٨٠.٠٠٠ جنيه نقداً + ١٠٤.٠٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص التقديرة بمبلغ ٨٠.٠٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات - الأجور للمستحقة بمبلغ ١٠٤.٠٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، في الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد للصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترب على العملية الأولى زيادة الإيرادات - خدمات مباحة بمبلغ ٣٧.٥٠٠ جنيه مقابل زيادة التقديرة بمبلغ ٣٦.٣٠٠ جنيه وزيادة الدينون (العملاء) بمبلغ ١١.٢٠٠ جنيه . ويترب على العملية الثانية زيادة للصروفات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٧.٦٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣.٣٠٠ جنيه . مقابل انخفاض التقديرة بمبلغ ٢١.٩٠٠ جنيه .

٤ - يترب على هذه العملية زيادة للصروفات : أجور بمبلغ ٣٧.٦٠٠ جنيه مقابل نقص التقديرة بنفس المبلغ .

٥ - يترب على هذه العملية زيادة للصروفات : إعلان بمبلغ ٧.٥٠٠ جنيه مقابل نقص التقديرة بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الإعلان للمستحق بمبلغ ٢.٥٠٠ جنيه .

٦ - يترب على هذه العملية زيادة للصروفات : إيجار بمبلغ ٣.٥٠٠ جنيه ،

مقابل زيادة الإلتزامات : ايجار مستحق بنفس المقدار .
وما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

عمليات الإيرادات:

مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤,٠٠٠
خدمات مياه	٣٧,٥٠٠
جملة الإيرادات	<u>٣٤١,٥٠٠</u>

عمليات المصروفات:

تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦,٠٠٠
مصروفات نقل البضائع المباعة	١٠,٠٠٠
مواد ومهمات صيانة	٧,٩٠٠
أجور (١٢,٢٠٠ + ٢٧,٦٠٠)	٤٠,٨٠٠
إعلان	٧,٥٠٠
إيجار	٣٥,٠٠٠
جملة المصروفات	<u>٣٧٢,٥٠٠</u>

وبأجراء للمقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت
أرباح قدرها : $341,500 - 372,500 = 68,950$ جنيه .

وتتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة)
نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات
على هذه الصورة الحسابية وأجراء المقاصة بينها فإنها تتم حاسباً في صورة أكثر
تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي : ويتخذ الحساب
الختامي لمفشة التجارة الحديثة من شهر فبراير الشكل الموضح في نهاية الصفحة .

ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة لقياس النتيجة لنشاط المشروع على مدار تلك الفترة بينما للزانية العمومية تكون في تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن الحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الايسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا راد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق ادباج ، وتظهر كتتم حساب الجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات، والعكس يكون صحيح في حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٠

الإيرادات

المصروفات

مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠ ٠٠	تكلفة البضاعة للمباعة	٢٠٦٥٠٠
خدمات طباعة	٣٧٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة للمباعة	١٠٥٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٥٨٠٠
		إعلان	٧٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
		مجموع المصروفات	٢٧٢٥٠٠
		الادباج	٦٨٩٠٠
مجموع الإيرادات	٢٤١٥٠٠	المجموع	٢٤١٥٠٠

ويلاحظ ما يلي على الجدول الوارد في الصفحة التالية :

البند (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تظهر عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبيضاة يظهر نقص البيضاة بمقدار تكلفة البيضاة المباعة (٢٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٢٢٠٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تحصل بعد وبذلك أصبح المجموع ٥٨٧٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت التقديرات بمقدار ٢٨٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٠٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي فصلت نقداً ، ثم نقصت التقديرات بالآتي ٨٠٠٠ جنيه مصاريف نقل ٢١٠٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧٠٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٢٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهي كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحتجزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرهما ٦٨٠٩٠٠ جنيه . البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التي نتجت عن العمليات السابقة وهي : ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٠٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٠ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق مرجه لفرقة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن اظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية البند الرابع من هذا الفصل كالآتي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جني		جني		جني
٢٠٠.٠٠٠ مبالغ (١)				
٣٥٠.٠٠٠ اثاث ومركبات (٢)				
٢٥٠.٥٠٠ سيارات نقل (٣)		١٠٠.٠٠٠ رأس المال (٧)		١٨٠.٠٠٠ قرض البنك (٩)
١٣٤.٠٠٠ بضاعة (٤)		٧٩.٩٥٠ أرباح مختجرة (٨)		٢٢٧.٠٠٠ دائنون (١٠)
٥٨.٧٠٠ مدينون (٥)				٤.٢٥٠ مصروفات مستحقة (١١)
٢٥٦.٠٠٠ نقدية (٦)				
<u>مجموع الأصول ١٧٩.٩٥٠</u>	=	<u>مجموع حقوق الملكية ٣٤٩.٢٥٠</u>	+	<u>مجموع الالتزامات</u>

٨ - اعلامة :

استعرضنا في هذا الفصل للمعادلة المحاسبية الرئيسية ألا وهي معادلة الميزانية . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى في مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول ، وعرضنا بعد ذلك لعدد أنواع من العمليات التي يقوم بها للشروع وتوثر في أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تتمصر على الأصول والخصوم فقط أو

تُشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضا . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد أظهار آثار العمليات التي يقوم بها للشروع على معادلة الميزانية كالتالي :

١ - أولا وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائما أن كل عملية لابد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والمصوم والإيرادات والمصروفات .

٢ - يمكن زيادة الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل للمدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أتاك على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس مال نقداً أو زيادة الأرباح المحصورة) .

٣ - إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع المصوم لا يتأثر بالعملية للتوذية لهذه الزيادة أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوقه للملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والمصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي الى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .

٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .

٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .

هذا كما نمرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها
ومرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين ، ثم تناولنا
تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن
طريق حصرها في الحساب الختامي والاقتصار على إظهار نتيجة للقاعدة بينها على
معادلة للميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة
ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على
مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم أعدادها لتظهر المراكز المالية للمشروع
في تاريخ معين .

أسئلة وتمارين

على الفصل الثاني

أولاً : الأسئلة :

١ - عرف ما يأتي :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الاستثمارات طويلة الأجل ،
نسبة التداول ، نسبة الخصوم .

٢ - حلل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات

وانخفاض من حقوق الملكية .

(ج) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة

لنشاط المشروع خلال الفترة .

(د) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحيان كثيرة ، والخصوم

والإيرادات في الجانب الآخر .

(هـ) يقساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .

(و) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها تقدا خلال الفترة التى ينطبقها الحساب .

(ح) إذا حدثت زيادة فى أحد الأصول فلا بد أن يقابل ذلك نقص فى أصل أو زيادة فى حقوق الملكية .

(ط) الإلتزامات طويلة الأجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة الحاسبية .

(ى) تعتبر الأيجارات المستحقة للنفاء قبل النهر من الإلتزامات قصيرة الأجل .

(ك) يمكن أن لا يتربى على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع أى فائدة فى مجموع الأصول أو الخصوم .

(ل) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله تقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

(م) لا بد وأن تؤدى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها تقدا .

(ن) تؤدى زيادة مجموع الأصول بالضرورة إلى زيادة الإلتزامات ورأس المال .

(س) الحساب الختامى هو كشف يبتدئ بالإيرادات والمصروفات فى تاريخ انتهاء السنة المالية .

(و) إذا زادت التدفئة فهذا يبنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو أتمام مبيعات نقدية .

(٣) يؤدى نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على ايرادات .

٣ - وضع أى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وأياها ينتمى الى الحساب التتالى (بمعنى يظهر فيه) موضعا الجانِب الذى يظهر فيه كل عنصر (حساب) فى كل احدى منهما :

أجـار للمباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للشأفة قبل الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، غزون البضاعة ، للبيعات الآجلة (التى لم تحصل قيمتها بعد) ، العملاء (المدينون) ، الأجور ، الأجور المستحقة ، الأجور للأقدمة (المدفوعة مقدما) ، ايرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ، سيارات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحتجزة ، صافي الربح ، المبانى ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والذى لم تسدد بعد .

للتأني : التمارين :

التمرين الاول :

فيما يلي بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس .

رقم تاريخ العملية

أ ٢/١ قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره

١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

ب ٢/٣ قام زين الدين بشراء آلة خيط كهرباء للسيارات بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه

على الحساب .

د ٣/٥ قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه . سدد منها ٥٠٠ جنيه نقدا ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة أشهر .

د ٣/٧ زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ، وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحقه قبل عملاؤه ٤٦٠ جنيه .

هـ ٣/٨ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

ز ٣/١١ اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .

ح ٣/١٣ قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه فصلت نقدا .

ط ٣/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٣٠٠ جنيه سددت نقدا .

ي ٣/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات الماطة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقدا .

ك ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور للمستحقه للعمال والفنيين عن الأسبوع الثاني من الشهر .

ل ٣/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه فحصل منها نقدا ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين بمبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملاؤه بتاريخ ٣/٧ .

م ٣/٢٠ عند جرد الزيت والشحومات في ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها في عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات على معادلة الميزانية طبقا للنموذج التالي :

رقم تاريخ العملية الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

	جنيه	جنيه	جنيه
أ	٣/١	١٥٠.٠٠	١٥٠.٠٠
ب	٣/٢	٦٣.٠٠ +	٦٣.٠٠
		<hr/>	
		٢١٣.٠٠	٢١٣.٠٠ + ١٥٠.٠٠ =
	٣/٥	.	.

التمرين الثاني :

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها للوضع في التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول للتداول ، رأس المال ، الأرباح المحصورة ، الإلتزامات ، وضع أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم تاريخ العملية

أ ٤/١ قام حسابين حسونه حسين بتكوين مشروع للإيجار في ملابس السيدات برأس مال تقدي قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

ب ٤/٢ قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢.٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .

ج ٤/٣ تعاقد حسابين مع عدد من العمال والوظائف لمساعدته في إدارة شئون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠.٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠.٠٠٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

ذ ٤/١٠ تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٢٤,٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .

هـ ٤/١٢ كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤,٧٥٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٣٢,٧٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر .

و ٤/١٥ قام حسابين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤,٥٠٠ جنيه ، كما قام بمرور البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢,٠٠٠ جنيه

ز ٤/١٨ سدد حسابين مبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢,٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الاثاث والمفروشات المستحق عليه .

ح ٤/٢١ قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه يتم سداؤه خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪. تدفع في نهاية كل شهر .

ط ٤/٢٢ بلغت للمبيعات النقدية ٥٢,٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠,٧٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة للباعة ٣٨,٠٠٠ جنيه .

ي ٤/٢٤ سدد العملاء جزءا من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٤,٥٠٠ جنيه .

ك ٤/٢٩ سدد حسابين مرتبات العمال والموظفين من النصف الاخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤,٧٠٠ جنيه .

ل ٤/٣٠ سدد حسابين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة ايام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سامتس خلال شهر مايو ١٩٨٠ ،
والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع
أحدها للمعادلة (ترصيدا) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم
جمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ،
المدينون ، النقدية ، رأس المال ، الأرباح المحتجزة ، الدائنون :

رقم العملية التاريخ

أ ١/٥ اجتمع المؤسسون وانفقوا على تكوين الشركة برأس مال قدره

٥٠٠٠٠ جنية يسدد نقداً يوم ٣/٥/١٩٨٠ .

ب ٤/٥ قامت الشركة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنية .

ج ٩/٥ قامت الشركة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنية على أن يتم
السداد بعد شهر .

د ١٥/٥ حصلت الشركة بمبلغ ١٢٥٠٠ جنية قيمة الخدمات المؤداة نقداً
لعملاتها حتى تاريخه ، وما زال يستحق لها قبل العملاء ٦٠٠٠ جنية .

هـ ١٦/٥ قامت الشركة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ١٥/٥ وبالبالغ
قدرها ٣٠٠٠ جنية .

و ١٩/٥ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنية لم يتم
تحصيلها بعد .

ز ٢١/٥ حصلت الشركة من عملاتها بمبلغ ٢٠٠٠ جنية .

ح ٣٠/٥ مازالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد
وبمبلغ قيمتها ٢٠٠٠ جنية .

التدوين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية من شهر يونيو ١٩٨٠ :

جني	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر
١٣٢٥٠	خدمات مبيعة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مستحقة على الشركة ومسددة عن الشهر
٣٢٥	فوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٣٠٠	مصروفات دفاية وإعلان
٢٢٥٠	زيت وشحوم وقطع غيار مستنفذة عن الشهر
٢٣٨٥٠	متحصلات من محولات وسدسة قامت بها الشركة خلال الشهر
١٣٥٠	مياه وإلانة ودفقة ويريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة من شهر يونيو ١٩٨٠

التدوين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر :

بيان	جنيه	بيان	جنيه
آلات ومعدات	٣٥٦٠٠	تقدي في الصندوق	٤٤٨٠٠
موردون (دائنون)	١٧٦٠٠	تقدي في البنوك	٤٦٨٠٠
أوراق دفع	٣٠٠٠٠	عملاء (مدينون)	٣٠٩٦٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٨٤٨٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٢٤٠٠
إيرادات مبيعات خدمات	١٣٤٦٠٠	أراضى	٤٨٠٠٠
إيرادات من الإيجارات	٣٠٠٠٠	مبانى	٣٠٠٠٠٠
مياه وانارة	٣٢٠٠٠	إيرادات من الفوائد على	٨٠٠
		أوراق القبض	
اعلان ودعاية	٧٤٠٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٤٠٠
ضرائب مسددة	٧٥٦٠٠	أجور ومربيات	٩٠٠٠٠
ومستحقة			

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامى عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٨٠/١/٣١ :

المحصول		الأصول	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
<u>حقوق الملكية</u>		<u>الأصول الثابتة</u>	
رأس المال ٧٥٠٠٠		أراضي ٢٠٥٠٠	
الأرباح المحتجزة ٣٢٥٠٠		٧٥٠٠٠ مبان	
	١٠٧٥٠٠		١١٠٠٠٠
<u>التزامات طويلة الأجل</u>		<u>الأصول المتداولة</u>	
قرض من البنك	١٢٥٠٠	٢٢٥٠٠ غزون البيضاء	
يستحق السداد في		٧٥٠٠ العملاء	
١٩٨٤/١٢/٣١		١٠٠٠٠ التقديرات	
<u>التزامات قصيرة الأجل</u>			٤٠٠٠٠
موردون ١٥٠٠٠			
أوراق دفع ١٤٠٠٠			
أجور مستحقة ١٠٠٠			
	٣٠٠٠٠		
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعلايات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٠٥٠٠ جنيه .
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .
- ٣ - سددت الشركة الأجور المستحقة .
- ٤ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردين .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

- ٦ — سددت الشركة إيجار شهر فبراير والبالغ ٣٠٠٠ جنيه .
٧ — سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٣٥٠٠ جنيه .
٨ — باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

- (١) إعداد معادلة للميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٨٠ ، ثم اظهار أثر العمليات السابقة عليها .
(٢) اعداد الحساب الختامي لشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

الفصل الثالث

في

الدروة المحاسبية

الأدوات المحاسبية والأليات الدفترية والتزجيل وموازنة الحسابات

مقدمة

سبق أن أوضحنا أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساسا في قياس نشاط المشروع الذي يمثل الوحدة المحاسبية ، وموصل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير في التعامل في الموارد الاقتصادية من طريق اقتنائها أو استخدامها أو الاتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل لتحقيق أرباح . ويمكن التحقق من نتائج نشاط المشروع في واقع الأمر ، وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التي يرغب في قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالي ، على عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع ، وخاصة في العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة للزيادة السابقة عرضها في الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضروري أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات ، لتحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع ، والتي تبرز عن نشاطه ، بصورة سليمة وعادلة ، ويعتصم هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات .

٢ الحسابات والتدريج ومعادلة للميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، وقلنا مثلا أن رصيد حساب التقديمية يمكن أن يرداد بتحصيل الديون للمستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض ، كما يمكن أن ينقص بسداد الإيجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقدا . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب التقديمية يظهر ما كان موجودا منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة للميزانية عن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لأظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالا متعددة غير أنه في أكثر صورته استخداما يتخذ شكل حرف (T) ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما إلى اليسار والآخر إلى اليمين ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف (T)

اسم الحساب .

ولا تعاد الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للاختيار ، بل تقض لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، ويجرى العرف المحاسبي على أنها للفترة تقرب من ٦٠٠ سنة ، وأصحها

معارف عليها دوليا . ولنفرض مثلا قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة مجتمعة أو اجمالية والثاني الخصوم بصفة مجتمعة أو اجمالية ، ردعنا نفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الايمن ، بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الايسر بصرف النظر عن كونه حسابا للأصول أو حسابا للخصوم . فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول الموجودة سوف يساوى مجموع الخصوم القائمة في نهاية الفترة التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين هنا ، فمجموع الأصول في نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الايسر (النقص) . كما أن مجموع الخصوم أيضا يتم الحصول عليه من طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . ومعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الأصول في هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد إذن ؟ .

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم اثبات الزيادة في حسابات إحدى هاتين المجموعتين في الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص في الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص في الجانب الايمن . وعند ترصيد كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى ، وهذا يتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جالي كل حساب وإيجاد الفرق بينها . ومادة ما يتم الترصيد محاسبا بطريقة التتبع الحسابي . فبم جمع الجانب الأكبر من

الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع في نهاية الجانب الآخر وتم إيجاد المنتم الحسابي
الجانب الايسر ليصل الى مجموع الجانب الاكبر ، ويدون هذا المنتم في الجانب
الايسر لمثل رصيد الحساب . و قد الرصيد ، اذن هو الفرق بين جانبي الحساب .
ويظهر في الجانب الايسر اذا كان الجانب الايمن اكبر من الجانب الايسر ، ويظهر
الرصيد في الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر اكبر من الجانب الايمن ،
وذلك مع مراعاة ان هذا الرصيد يمثل الموجود ، في الحساب في نهاية الفترة
المحاسبية .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراهى ان أرصدة
احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها في الجانب الايسر وان أرصدة المجموعة الاخرى
تظهر بطبيعتها في الجانب الايمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من
المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة في اكتشاف
الاعطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد الذى يحقق هذا الغرض
في هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المتزوج » الذى سوف يرد
شرحه عاجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع ان
التقسيم ينبثق أساسا من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت
العادة على اعتبار ان الأصول التى تظهر في الجانب الايمن من معادلة
الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها في الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون
منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار ان الخصوم (حقوق الملكية +
الالتزامات) التى تظهر في الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات
الزيادة فيها في الجانب الايسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على
ذلك ان النقل في الأصول يتم اليها في الجانب الايسر من حساباتها

والشخص في الخصوم يتم إثباته في الجانب الايمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك ايضا أن أرصدة الأصول في نهاية الفترة المحاسبية (للتمتات المحاسبية لحساباتها) تظهر في الجانب الايسر من حساباتها وأرصدة الخصوم في نهاية الفترة المحاسبية تظهر في الجانب الايمن من حساباتها .

واتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة ومهندسة السيارات تكونت في أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) حصلت على رأس مال تقدي قدره ٥٠٠.٠٠٠ جنيه من الشركاء .
 - (ب) اشترت اثاثاً وتركيبات بمبلغ ١٨٠.٠٠٠ جنيه سددتها نقداً ١٢٠.٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة للفروشات الحديثة .
 - (ج) اقترضت من البنك ٤٠.٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للايجار فيها ، حصلت عليه نقداً .
 - (د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٦٠.٠٠٠ جنيه تم سداد نصف قيمتها نقداً ، والباقي يستحق الشركة العربية لإنتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الاجار فيها) .
 - (هـ) قامت بأداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ١٥٦.٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٠٠.٠٠٠ جنيه .
 - (و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة للزبائن العملاء من أجور ومواد ومهمات ١١٠.٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدي إلى زيادة التقيدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساب التقيدية وحساب رأس المال ظهر في الجانب الايمن من التقيدية مبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه وفي الجانب الايسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) - تتطلب فتح حساب للاثاث والتركيبات يثبت في الجانب الايمن منه ١٨٠.٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ١٢٠.٠٠٠ جنيه في الجانب الايسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الايسر منه مبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

زيادة	حساب النقدية (أصول)	نقص
جنيه	جنيه	
٥٠.٠٠٠ (أ)	١٢٠.٠٠٠ (ب)	
٤٠.٠٠٠ (٣)	١٨٠.٠٠٠ (د)	
١٠.٠٠٠ (٥)	١١٠.٠٠٠ (و)	
نقص	حساب الدائنين (خصوم)	زيادة
جنيه	جنيه	
	٦٠.٠٠٠ (ب)	
نقص	حساب رأس المال (خصوم)	زيادة
جنيه	جنيه	
	٥٠.٠٠٠ (أ)	
زيادة	حساب الإثاث والتركيبات (أصول)	نقص
جنيه	جنيه	
١٨٠.٠٠٠ (ب)		

زيادة	حساب البضاعة	سيارات (أصول)	نقص
جنيه	(٥)	جنيه	
٣٦٠.٠٠			
نقص	حساب قرض البنك (خصوم)	زيادة	جنيه
		جنيه	
		٤٠٠.٠٠	(٣)
نقص	حساب الموردون (خصوم)	زيادة	جنيه
		جنيه	
		١٨٠.٠٠	(٥)
زيادة	حساب العملاء (أصول)	نقص	جنيه
		جنيه	
			(٥)
نقص	حساب الأرباح المحتجزة	زيادة	جنيه
		جنيه	
		١٥٠.٠٠	(٥)

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانِب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانِب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى. وهذا ما يسمى بقاعدة أو مبدأ (التقيد المزدوج). ويطلق على الجانِب كل عملية من العمليات محاسبية إجراء قيد محاسبية.

وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين معادلة للزيادة في صورة حسابات

حل الوجه التالى (١) :

$$\frac{\text{الاصول}}{+|-} = \frac{\text{حقوق الملكية}}{+|-} + \frac{\text{الالتزامات}}{+|-}$$

وتموضع اشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما تموضع اشارة (-) الجانب الذى يتم فيه الالبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان اللزاية اليومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان أرصدة الأصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ اللزاية فى الجانب الايمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أولى الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة . كما ان أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الايسر من حساباتها . ولير فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن للتم الحسابى الجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الاضمر مساويا الجانب الاكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تم فى نهاية فترة معينة ويكون الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر به الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والنفقات التى طرأت

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس ، وهرمانسون ، وسالمونسون فى كتابهم

للمتاز :

James D. Edward, Roger Hermanson, & R.F. Salmonson,
Accounting: A Programmed Text, (Homewood : Ill. : Richard
D. Irwin, Inc. 1967), P. 64

عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر به الرصيد للوجود في نهاية الفترة .
ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الايمن منها ، وتسجل
الزيادة في نفس الجانب ، ويسجل النقص في الجانب الايسر ويظهر فيه رصيد
آخر الفترة . أى ان كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانب الايمن} = \text{مجموع الجانب الايسر}$$

$$\text{الرصيد للوجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد للوجود في نهاية الفترة} .$$

ونفس المثلث ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانب الايمن} = \text{مجموع الجانب الايسر}$$

$$\text{النقص} + \text{الرصيد للوجود في نهاية الفترة} = \text{الرصيد للوجود في أول الفترة} + \text{الزيادة} .$$

ويوضح المثال الوارد في الصفحة التالية العلاقة بين الميزانية العمومية في
تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من فحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية
العمومية ان رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى ان أرصدة
حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الايمن من الميزانية تظهر في الجانب الايمن
من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الايسر من الميزانية
تظهر في الجانب الايسر من حساباتها .

ويطلق على الجانب الايمن من أى حساب (سواء كان حساب أصول أو
حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانب المدين كما

يطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن . وذلك بالطبع مع مراعاة ان الجانب الايمن المدين فى حسابات الأصول هو الجانب الذى تزداد فيه والجانب الايسر الدائن لما هو الجانب الذى تنقص فيه . أما حسابات الخصوم فى تزداد فى جانبها الايسر الدائن وتنقص فى جانبها الايمن للمدين . ويتم على ذلك ان زيادة الأصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (أى تسجيلها فى الجانب الايمن فيها) ، وان نقص الأصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة . والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم اثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم اثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

للزانية العمومية فى ١٩٨١/١٢/٢١

الخصوم		الأصول	
رأس المال	جنيه ١٨٠٠.٠٠	مباقي	جنيه ٧٥٠.٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٩٠.٠٠	أثاث	٣٥٠.٠٠
قرض من البنك	٤٠٠.٠٠	مضاعة	٩٢.٠٠
دائنون	٣٣٠.٠٠	مدينون	٤٦٠.٠٠
أوراق دفع	٢٠٠.٠٠	تقديرة	٦٤٠.٠٠
	٣١٢٠.٠٠		٣١٢٠.٠٠

وتظهر الحسابات الواردة فى اللزانية السابقة فى ١/١٩٨٢/١ كالتالى :

زيادة	حساب للمباني	نقص
جنيه ٧٥٠٠٠٠ رصيد	جنيه	
زيادة	حساب الآلات	نقص
جنيه ٢٥٠٠٠٠ رصيد	جنيه	
زيادة	حساب البضاعة	نقص
جنيه ٩٢٠٠٠٠ رصيد	جنيه	
زيادة	حساب للدينون	نقص
جنيه ٤٦٠٠٠٠ رصيد	جنيه	
زيادة	حساب التقديرة	نقص
جنيه ٦٤٠٠٠٠ رصيد	جنيه	
نقص	حساب رأس المال	زيادة
جنيه	جنيه ١٨٠٠٠٠٠ رصيد	

نقص	حساب الأرباح المحتجزة	زيادة
جنيه	جنيه ٢٩٠.٠٠٠ رصيد	
نقص	حساب قرض البنك	زيادة
جنيه	جنيه ٤٠.٠٠٠ رصيد	
نقص	حساب الدائنين	زيادة
جنيه	جنيه ٣٣.٠٠٠ رصيد	
نقص	حساب أوراق الدفع	زيادة
	جنيه ٢٠.٠٠٠ رصيد	

٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يجرى بها للشروع في حسابات الأصول والتصور . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أي مشروع تتمثل في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها للشروع ، أو للمصروفات التي يتحملها ، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل للحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات يمكن أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها

كلها في حساب واحد ، حساب الأرباح المحتجزة ، حتى تصبح في صلب معادلة التوازنية يصبح أمرا غير عمليا . ولو تصورنا حساب الأرباح المحتجزة في هذه الحالة لنوقعا ان يصبح من الطول بحيث ينطلي عددا كبيرا جدا من الصفحات حيث يسجل فيه في هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق ان ذكرنا ايضا ، ولغرض الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث يمكننا من أعداد الحساب الختامي السابق التعرض له ، وعلى ان يكفى باظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحتجزة .

و تعتبر الإيرادات مصدرا من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للشروع في سبيل الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه الشروع من أصول مختلفة مقابل موازنة نشاطه في تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتأسيسا على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها . فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم إثبات النقص في الجانب الأيمن منها . ولتوضيح ما تقدم افترض ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

أ - أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ١٠٠٠ جنيه تحصل منها نقدا ٨٠٠ جنيه .

ب - بأحد بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢.٥٠٠ جنيه .

ج - حصلت فوائد على حساب العملاء على اللباغ للستحة لما قبلهم بلغت ٤٠٠ جنيه نقداً .

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي :

مدین	حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)	دائن
	جنيه	(ب)
	٢٠.٠٠٠	دائن
مدین	حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)	دائن
	جنيه	(أ)
	١.٢٥٠	دائن
مدین	حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)	دائن
	جنيه	(ج)
	٤٠٠	دائن
مدین	حساب التقديرات (أصول)	دائن
	جنيه	(أ)
	٨٥٠	(ب)
	٢٥.٠٠٠	(ج)
	٤٠٠	
مدین	حساب العملاء (أصول)	دائن
	جنيه	(أ)
	٤٠٠	(ب)
	٢٥.٠٠٠	

وبلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه وزيادة الملاء بمبلغ ٥٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه. هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة ، أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (القوائد) بمبلغ ٤٥٠ جنيه. لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (الدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولا لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص في الأصول) أو زيادة في الالتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للشروع للاستخدام في مواصلة نشاطه ، وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم تؤدي إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للشروع للاستخدام في فترات مقبلة . كما أن للشروع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مواصلة نشاطه ، وهى تتمثل في الأجر المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انقائها في مواصلة نشاط المشروع نقص مائل في حقوق الملكية . وعلى هذا الأسس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن (أى بجعلها مدينة) وتقص في جانبها الأيسر (أى بجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل

ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق للمعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة بصيغتها التفصيلية كالآتي :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح الفترة .
ولتوضيح للمعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجاره الحديثة قامت بالآتي :

- د - دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه وما زال مستحقا لهم ٣٢٠ جنيه .
هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعمال ٢١٣٥٠ جنيه .
و - قامت الشركة بإصدار الأيجار عن الفترة وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

مدین	حساب الاجور (مصروفات)	دائن
جنيه ٩٦٠	(د)	
مدین	حساب الاجور المستحقه (التزامات)	دائن
	جنيه ٣٢٠ (د)	
مدین	حساب التقديري (أصول)	دائن
جنيه ٨٥٠ (ا)	جنيه ٦٤٠ (د)	
٢٥٠٠٠ (ب)	٧٥٠ (و)	
٤٥٠ (جـ)		

مدین	حساب البضاعة (أصول)	دائن
	جنيه ٢١٣٥٠ (٥)	
مدین	حساب الإيجار (مصرفات)	دائن
جنيه ٧٥٠ (و)		
مدین	حساب تكلفة البضاعة للمباعة (مصرفات)	دائن
جنيه ٢١٣٥٠ (٥)		

وبلاحظ أن العمليات (أ)، (ب)، (ج) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق.

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجر (مصرفات) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٩٤٠ جنيه، وزيادة الإلتزامات (أجر مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه، وتمثل الأجر المستحقة التزاماً على المنشأ المصالحين لأنها حصلت على الخدمة منهم دون الوفاء بقيمتها لهم، وبذلك يؤدي الحصول على الخدمة إلى زيادة المصروفات كما يؤدي عدم سداد قيمة الخدمة التي استوفت بها المنشأ إلى زيادة الإلتزامات. أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة للمباعة (مصرفات) بنفس المبلغ. وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصرفات) بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

ورغم دراهم الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصرفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية، فإن هذه

الحسابات يتم تحويلها جميعا في نهاية القتره إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله يتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأساس يمكن أن تتصور حساب النتيجة في الصورة اليابانية الآتية :

الحساب الختامي		مدین	
دائن			
حسابات الإيرادات		حساب للمصروفات	
دائن	مدین	دائن	مدین
+	-	-	+

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زياده أو نقص الأرباح المتحصره في حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح) ، فإنه يمكن تصور معادلة الميزانية يابانياً بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية : (١)

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات}$$

مدین		=		دائن	
دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین
+	-	+	-	-	+
		المصروفات		الإيرادات	
		+	-	-	+

(١) انظر ادواردس ، هيرمانسون ، وسمالونسون ، للرجوع السابق ذكره ،

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات . ويتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حساباته الختامي . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين هزيفتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات ، ويطلق على حسابات النتيجة في كتب من الأسيان ، الحسابات الاسمية .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع اصطلاح « الدليل المحاسبي » .

Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوي على هذه الحسابات اصطلاح ، دفتر الأستاذ ، Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا ، إلى جانبين : الأيمن يطلق عليه الجانب المدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . ويحتوي كل جانب من الجانبين على حالات توضح الآتي :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات والمليمات (أو بأى وحدات نقدية أخرى) :

البيان : وهو يمثل الموضح مختصر لعملية (أثرها على الحساب للقبيل) .

رقم المستند : وهو المصدر الذي يمثل سند تمام العملية وأثارها وثيمتها .

التاريخ : وهو تاريخ تمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدة قياس نقدية . ويتخذ الحساب في صورته للقسمه الشكل الآتي :

حساب استاذ				مدین			
اسم الحساب		دائن		اسم الحساب		مدين	
ملحقه	بيان	رقم المستند	التاريخ	ملحقه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل اجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (ابياتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أي عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جعل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق وأن أشرنا إليها أيضاً . وبممكننا تحليل العملية من التحرف على الحساب الذي يجعل مديناً والحساب الذي يجعل دائناً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً . ولا بد أن يقداوى مجموع المبالغ للدئنة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات . وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تحمل مدينه والحسابات التي تحمل دائنة . وسوف يجد القارئ أننا قد قلنا باجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل فدون أن نعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الاجهزة والمعدات الالكترونية وقامت
بالمعاملات الآتية :

أ - حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠ جنيه من
مؤسسيها .

ب - قامت بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٠٣٥٠ جنيه سدده نقداً
٩٠٠٠٠ وبالباقى على الحساب .

ج - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ
٣٠٢٥٠ جنيه نقداً .

د - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٠٣٥٠ جنيه، حصلت منها
نقداً على ٢٥٠٠ جنيه ، وبالباقى على الحساب .

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيوت وتأمين استهلاكها
سيارة النقل عن الفترة .

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنتهية وبلغت
١٠٤٥٠ جنيه .

ويمثل هذه المعاملات وإثباتها في الحسابات كالاتى :

العملية (أ) - أدت إلى الحصول على نقدية ، أى أن النقدية زادت بمبلغ
٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين يمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة .
وبالتالى يجعل حساب النقدية مدينياً وحساب رأس المال دائماً ، ويتم إثباتها
كالاتى :

مدین	حساب النقدية	دائ
جنيه	جنيه	
٣٥٠٠٠	(١)	

مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	(أ)
	۳۵۰۰۰	

— العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مدینا مقابل جعل كل من حسابی النقدية والمدائن دائنا كالتالي :

مدین	حساب النقدية	دائن
جنيه	جنيه	(ب)
۳۵۰۰۰	(أ)	۹۰۰۰

مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	(أ)
	۲۵۰۰۰	
مدین	حساب الأثاث والتركيبات	دائن

مدین	حساب المدائن	دائن
جنيه	(ب)	جنيه
۱۲۰۳۵۰		۳۰۳۵۰
(ب)		(ب)

— العملية (ج) — تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أي يجعل حساب السيارات مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا .
— العملية (د) — تؤدي إلى زيادة الإيرادات (أي جعل حسابها دائنا)

مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مديناً) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مديناً لأنهم من الأصول) .

ويأتيان العمليتان (٢) ، (د) في الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتي :

مدین	حساب النقدية	دائن
جنيه	جنيه	
٢٥٠٠٠	(أ)	(ب) ٩٠٠٠
٤٠٢٥٠	(د)	(٣) ٣٠٢٥٠
مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	
		(أ) ٢٥٠٠٠
مدین	حساب الآثاء والتركيبات	دائن
جنيه	(ب)	
١٢٠٢٥٠		
مدین	حساب الدائنين	دائن
جنيه	جنيه	
	(ب) ٣٠٢٥٠	(ب)
مدین	حساب السيارات	دائن
جنيه	(٣)	
٣٠٢٥٠		

مدین	حساب الإيرادات	دائن
	جنيہ	(د)
	۷۳۳۰۰	
مدین	حساب العملاء	دائن
جنيہ	(د)	
۳۱۰۰		

العملية (أ) -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة للمصروفات (وقود وزيوت) بمبلغ ۳۰ جنيہ، أي يجعل حساب للمصروفات: وقود وزيوت مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا.

العملية و -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة للمصروفات (أجور) بمبلغ ۱۴۰۰ جنيہ، أي يجعل حساب للمصروفات -- أجور مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا.

واللغالب منك هو نصوص كل الحسابات لللائحة بعد اثبات التليين (أ)، (و).

ولم من الواضح الآن أن جعل أي حساب مدینا يعني إثبات العملية في جانبه الأيمن، وجعل أي حساب دائنا يعني إثبات العملية في جانبه الأيسر. وقد جرى العرف الخاسي على استبدال لفظة مدین بامصطلح ومنه، واستبدال لفظة دائن، بامصطلح وله. كما جرى العرف الخاسي أيضا على اختصار لفظة حساب، واستبدالها بامصطلح و/ـ. فبدلاً من أن تقول حساب النقدية، مثلاً تقول و/ـ النقدية.

وكما يتضح من التشال السابق فإن تحليل العمليات يعني تحديد الحسابات التي تجعل مدینة والمبالغ التي تجعل مدینة بها، وتحديد الحسابات التي تجعل دائنة.

والبالغ التي تجعل دائنة بها. وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدي إلى زيادة أحد حسابات الأصول وجملة مديتنا ، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدي إلى أي من الحالات التالية :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائنة بالقيمة ومثال ذلك تصصيل نفدية من عملاء .

٢ - جعل أحد حسابات الالتزامات دائنة بالقيمة ومثال ذلك شراء أحد الأصول على الحساب أو الحصول على قرض من البنك ..

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائنة بالقيمة ومثال ذلك زيادة رأس المال .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائنة بالقيمة ومثال ذلك بيع بضاعة نقداً أو على الحساب .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائنة بالقيمة ونرجى إعطاء مثال على ذلك لمعالجة العمليات المستمرة وتصحيح الأخطاء .

٦ - جعل أي مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائنة بالقيمة مثل شراء بضاعة وخدم سداد القيمة بالكامل .

وفي كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف للدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بمصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها للدين والدائن في الآتي :

الدين يؤدي الى :	الدين يؤدي الى :
(١) نقص الأصول	(١) زيادة الأصول
(٢) نقص المصروفات	(٢) زيادة المصروفات
(٣) زيادة حقوق الملكية	(٣) نقص حقوق الملكية
(٤) زيادة الإلتزامات	(٤) نقص الإلتزامات
(٥) زيادة الإيرادات	(٥) نقص الإيرادات

هذا ونعتمد هذا المبدأ بمثال توضيحي لأهم النقاط التي أبرزناها فيه .
فما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة .

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
	أولاً : الأصول		ثالثاً : الإيرادات
١٠١	مبانى	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		رابعاً : المصروفات
٢٠١	بضاعة	٦٠١	الاجور
٢٠٢	عملاء	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
٢٠٤	تقديية	٦٠٤	وقود وزيوت
	ثانياً : الخصوم	٦٠٥	مياه وانارة
٢٠١	رأس المال	٦٠٦	إعلان ودعاية
٢٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٠	لوردون		
٤٠١	المداثون		
٤٠٢	للمصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة في ١٩٧٥/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

- أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٧٥/١/١ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه .
- ب - قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ١٩٧٥/١/٥ .
- ج - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١.٥٠٠ جنيه على الحساب .

- د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات أعمالها بلغت قيمتها ٢٠٤٦٠ جنيه على الحساب .
- هـ - بتاريخ ١٢ / ١ قامت الشركة بشراء بضائع للايجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٠٥٠٠ جنيه ، سدد من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .
- و - حصلت الشركة بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤ .
- ز - باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقداً وحصلت على اوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك بتاريخ ١/١٦ .
- ح - اشترت الشركة جدد وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٠٣٠٠ جنيه على الحساب .
- ط - سددت الشركة مصروفات دعاية وأعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٢٦٠ جنيه .
- ي - قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها نقداً بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٠٢٥٠ جنيه وقد بلغت تكلفة أدوات ومعدات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً .
- ك - قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بشحيل ١٥٠٠٠ جنيه من اوراق القبض .
- ل - بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الاجور المستحقة من الشهر والبالغ قيمتها ٢٠٧٥٠ جنيه ، والياه والامارة من الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت للمصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .
- م - بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة من الشهر والتي لم تسدد

بحد ١٤٠ جنيه .

والمطلوب : (١) تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات للدبنة ، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بأعداد قائمة لما جاء به الجواب الايمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والبلغ المدين به ، والجانب الايسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والبلغ الدائن به .
(٢) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول .
ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ في صورتها المبسطة على الوجه التالي :

د	١٠١/٣ (مبان)	د
		جني
	(ب)	٤٠٠٠٠
د	١٠٢/٣ (سيارات)	د
		جني
	(٣)	١١٥٠٠

والوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :-

بيان العملية	تاريخ العملية	الطرف الدائن		الطرف المدين		رقم الضريبة
		المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	
الحصول على رأس المال نقداً	١٩٧٥/١/١	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	٢٠٤	ا
شراء مبانٍ نقداً	١٩٧٥/١/٥	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠٠	١٠١	ب
شراء سيارات على الحساب	١٩٧٥/١/٧	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠٠	١٠٢	ج
استحقاق إيرادات	٧٥/١/١٠	٣٢٤٦٠	٥٠٢	٣٢٤٦٠	٢٠٢	د
شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب	٧٥/١/١٣	٤٢٣٥٠	٢٠٤	٦٧٠٥٠٠	٢٠١	هـ
تحصيل تقديري من العملاء	٧٥/١/١٤	٢٢٢٥٠	٣٠٢	٢٢٢٥٠	٢٠٤	و
مبيعات بضاعة نقداً وعلى الحساب	٧٥/١/١٦	٤٢٠٠٠	٥٠١	٢١٠٠٠	٢٠٤	ز
تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠	٦٠٢	
شراء عدد أدوات على الحساب	٧٥/١/١٩	٦٢٣٠٠	٤٠١	٦٢٣٠٠	١٠٣	ح
سداد مصروفات دعاية وإعلان	٧٥/١/٢٢	٣٦٠	٣٠٤	٣٦٠	٦٠٦	ط
إيرادات خدمات نقداً	٧٥/١/٢٤	٢٢٢٥٠	٥٠٢	٢٢٢٥٠	٢٠٤	ي
أدوات ومهمات صيانة نقداً		٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠	٦٠٣	
تحصيل أوقاف قبض	٧٥/١/٢٦	١٥٠٠٠٠	٢٠٢	١٥٠٠٠٠	٢٠٤	ك
سداد الاجور والمياه والانارة				٢٢٧٥٠	٦٠١	
والمصروفات المتنوعة نقداً	٧٥/١/٣١	٣٢٦٣٠	٢٠٤	١٢٠	٦٠٧	
مصروفات دعاية وإعلان مستحقة	٧٥/١/٣١	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	٦٠٦	م

له	١٠٣/ـ (عدد وأدوات)	منه
	(ج)	٦٧٣٠٠
له	٢٠١/ـ (بضاعة)	منه
(ج)	٣٠٠.٠٠٠	(هـ) ٦٧٥٥٠٠
له	٢٠٢/ـ (عملاء)	منه
(د)	٢٥٢٥٠	(د) ٢٣٤٦٠
له	٢٠٢/ـ (أوراق قبض)	منه
(ك)	١٥٥.٠٠٠	(ز) ٢١٥.٠٠٠
له	٢٠٤/ـ (التقديرة)	منه
(ب)	٤٠.٠٠٠	(ا) ١٥٠.٠٠٠
(هـ)	٤٢.٣٥٠	(د) ٢٣٢٥٠
(ط)	٣٦٠	(ز) ٢١٥.٠٠٠
(ي)	٤٧٠	(هـ) ٢٣٢٥٠
(ن)	٣.٦٢٠	(ك) ١٥٥.٠٠٠

م	د	٣٠١/٣ (رأس المال)	م
(أ)	١٥٠,٥٠٠		
م	د	٤٠١/٣ (الدائنون)	م
(ب)	١١,٥٠٠		
(ج)	٦,٥٠٠		
م	د	٣٠٢/٣ (الأرباح المحوزة)	م
م	د	٥٠٢/٣ (إيرادات الخدمات)	م
(د)	٣,٤٦٠		
(هـ)	٣,٣٥٠		
م	د	٤٠٢/٣ (للمصروفات المستحقة)	م
(ف)	١٤٠		
م	د	٦٠٣/٣ (تكلفة البضاعة المباعة)	م
		(ج)	٣٠,٥٠٠
م	د	٥٠١/٣ (مبيعات البضاعة)	م
(ز)	٤٣,٥٠٠		

لـ	٤٠٠ /ـ (الوردون)	مـ
٤٥٥	٢٥٠١٥٠	
لـ	٦٠٢ /ـ (ادوات ومهمات)	مـ
		(٥) ٤٧٠
لـ	٦٠١ /ـ (الاجور)	مـ
		(٦) ٢٠٧٥٠
لـ	٦٠٥ /ـ (مياه وانارة)	مـ
		(٦) ٧٦٠
لـ	٦٠٤ /ـ (وقود وزيوت)	مـ
لـ	٦٠٦ /ـ (اعلان ودعاية)	مـ
		(ط) ٢٦٠
		(م) ١٤٠
لـ	٦٠٧ /ـ (مصرفات متنوعة)	مـ
		(٦) ١٢٠

وبلاحظ أننا لم نلزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ ، فإذا قننا بأعادة تصوير حساب التقديرية في المثال المتقدم (٢٠٤/٣) طبقا للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

بته		(٢٠٤/٣) التقديرية		له	
ملم	جبه	بيان	رقم المستند	التاريخ	ملم
١٥٠٠٠٠	-	رأس المال	أ	٧٥/١/١	٤٠٠٠٠٠
٢٢٥٠	-	محصل من عملاء	و	٧٥/١/١٤	٤٢٢٥٠
١١٠٠٠	-	مبيعات بضاعة	ز	٧٥/١/١٦	٢٦٠
٢٢٥٠	-	خدمات مياه	ي	٧٥/١/٢٤	٤٧٠
١٥٠٠٠	-	مبتحصل من أوراق قبض	ك	٧٥/١/٢٦	٣٦٢٠
					١٠٤٣٦٩٠
					١٩١٠٥٠٠

٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، واستخراج الفرق بينها على طريقة التتميم الحسابي الجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففي حساب التقديرية الموضح بهنا نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٠٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن

يبلغ مجموعه ٨٦,٥٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤,٧٦٨٠ جنيه وهو يمثل للثمن الحسابي الجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب المدين (الأكبر) .
وسبق أن أطلقنا على هذا للثمن الحسابي اصطلاح " رصيد نهاية الفترة " ، فميزا له عن رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة .
ويلاحظ أيضا أن حساب التقديرات لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالي (يناير) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر في الجانب للمدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل التقديرات الموجودة حينئذ .

وتمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتم على حساب معين خلال الفترة . فـ "رصيد التقديرات" مثلا يمثل نتيجة للقاعدة بين المتحصلات (العمليات التي تحصل بها التقديرات مدينة) والمدفوعات (العمليات التي تحصل بها التقديرات دائنة) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات . وبصفة عامة ، فينصرف موقع رصيد بداية الفترة ونهاية الفترة في حساب التقديرات على جميع حسابات الأصول . وعكس المنطق ينصرف على حسابات الخصوم .

وكما سبق أن أوضحنا أيضا فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات الدائنة (أي التي تزداد في جانبها الايمن أي الجانب المدين) لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أي التي تزداد في جانبها الايسر أي الجانب المدين) .
وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات . وينسحب ذلك على أرصدة بداية الفترة وبصفة مستقلة ، كما ينسحب على أرصدة نهاية الفترة وبصفة مستقلة ، وهي نتيجة طبيعية لقاعدة القيد بالدروج وطبائعا لعمالا لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية المتكاملة ،

ومتحققا لاستمرار توازن معادلة الليزاية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك من طريق أهداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) . ولا يخرج ميزان المراجعة من كونه كشف أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتي تظهر كنتم حساب في الجانب الدائن من حساباتها) في نهاية الفترة ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كنتم حساب في الجانب الايمن من حساباتها) في نهاية الفترة . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة للمدينة متساويا مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يقضى الى عدم تماويهما .

وإذا قنا بأهداد ميزان المراجعة للشئال للتقدم (عليك التقييم بترصيد باقي الحسابات على قرار حساب التقديري) يظهر كالآتي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١٩٧٥/١/٣١

رقم الحساب	اسم الحساب	دائن	مدين
		جبه	جبه
١٠١	مباني		٤٠٣٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٣٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٣٥٠٠
٢٠٢	مسلأه		١٣٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٥٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤٣٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٣٠٠٠	
٤٠٠	الودودون	٢٥٠١٥٠	
٤٠١	الدائنون	١٧٣٨٠٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٣٣٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٣٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢٠٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٣٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠
٦٠٦	إعلان ودعاية		٥٠٠
٦٠٧	مصرفات متنوعة		١٣٠
		٢٤١٣٨٠٠	٢٤١٣٨٠٠

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات للفترة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجوانب للدين مع مجموع الجوانب الدائن في الميزان .

٢ - يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء ، وتحديد مداها ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ - يمكن الاعتماد عليه بصدد أعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض .

٦ - ميكانيكية القيد المتردوج ودفاتر اليومية :

و نحن كما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها للشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التي يقوم بها للشروع وتؤثر في الحساب . فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية « في جانب الدين » ، والمتعلقة بالتصرف في النقدية « في الجانب الدائن » . وليس من الضروري أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التي أدت الى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا في خاتمة البيان .

ويقوم المحاسبون في العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التي يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اتبائها في الحسابات الخاصة بها ، وذلك في دفاتر منظمة . ينص هذا الغرض بطاقتي عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية

من كونه سجلا تاريخيا للعمليات التي يقوم بها المشروع مظهرا أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولا في دفتر يومية قبل إثبات آثارها في الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر التبدل الأول ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخي تميدا لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول في هذا البند أسهل دفاتر اليومية تصمما ويطلق عليه دفتر اليومية العامة ، على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوي كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للبائع المدينة .
 - ٢ - خانة للمباليح الدائنة .
 - ٣ - خانة للبيان يوضح اسم الحساب ، أو الحسابات ، المدينة ، واسم الحساب ، أو الحسابات ، الدائنة وشرح مختصر للعملية التي يتم قيدها في الدفتر .
 - ٤ - خانة لرقم المستند الذي على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها في الدفتر .
 - ٥ - خانة لرقم حساب الأستاذ ، أو الحسابات ، التي تجعل مدينة ، والحساب ، أو الحسابات ، التي تجعل دائنة طبقا لتحليل العملية .
 - ٦ - خانة للتاريخ التي تمت فيه العملية .
- وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالي :

دفتر اليومية العامة

رقم المستند	حساب الاستاذ	التاريخ	البيان	معه		
				لم	لم	لم
١٩٧٥	١	(١)	حساب التقديرة (مدین)	-	١٥٠.٠٠٠	-
١ يناير	٢٢		حساب رأس المال (دائن) الحصول على رأس المال نقداً	١٥٠.٠٠٠	-	

وبلاحظ أن الحساب المدين ، أو الحسابات المدينة ، في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن ، أو الحساب الدائنة ، في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خاتمة البيان شرح مختصر لما يوضح مضمونها . ويتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بهما بعد نجد أن حساب التقديرة جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه في المادة يتم الاستعاضة عن لفظة « حساب » باصطلاح « / » ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب المدين بلفظة « من » بدلاً من تدوين لفظة « مدين » بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب الدائن بلفظة « إلى » بدلاً من تدوين لفظة « دائن » بعد اسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية لبيانات الواردة في خاتمة البيان في النموذج السابق كالآتي :

من / التقديرة — بدلاً من « حساب التقديرة مدين » . . .

إلى / رأس المال — بدلاً من « حساب رأس المال دائن » . . .

ويطلق على تحليل عمليات الشروع وقيدتها في دفتر اليومية بهذه الطريقة « الإلتهام الدفترى » أو « القيد الدفترى » . ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفين : طرف مدين ويكتب أولاً ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف للمدين

ومتأخر عنه قليلا الى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة التقييد المزودج .

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها للدين والدائن ، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية « الترحيل » ، من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود رعاية في تقسيم صفحات اليومية بوضع فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل الى دفتر الأستاذ في أي وقت يلي إثبات القيد في دفتر اليومية وقبيل نهاية الفترة المحاسبية ، وعادة ما يتم الترحيل في الحياة العملية في نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أي فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، أو عندما تملأ صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى في اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب للدين لكل العمليات ثم يلي ذلك ترحيل الجانب للدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذي يتم ترحيل الطرف للدين من العملية إليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التي يوجد فيها القيد الذي تم ترحيل أحد طرفيه الحساب للدين . وغالباً ما تحمل هذه الخانة بحمل خانة رقم المستند في النموذج للوضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية « المفهرسة المزودجة » ، Cross Indexing ، وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تبسيط العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن اجمال فوائد استخدام نظام اليومية فيما يلي:

- ١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .
 - ٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها للدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدها بشرح مختصر لها .
 - ٣ - تساعد في عملية الترحيل الى الحسابات في الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح للطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .
 - ٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .
 - ٥ - تساعد في تتبع الأخطاء الى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .
 - ٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدده توفير البيانات المحاسبية .
- وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية التقيد في اليومية العامة والترحيل الى حسابات الأستاذ :
- ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٧٥/١/٣١
- كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة
للزانية العمومية في ٣١ / ١ / ١٩٧٥

الأصول			المخصص		
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٥٧٨٠٠	الأسول الثابتة:	حقول لللكية:	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠٠ ٠٠	مباني	الأرباح المحجرة	١٤٠١١٠		
١١٠٥٠٠	سيارات	الإلتزامات:			
٦٠٣٠٠	عدد أدوات	دائنون	٤٢٩٥٠		
١٤٩٤٠٠	الأسول المتداولة:	مصرفات	١٤٠		
٢٧٠٥٠٠	بضاعة	مستحقة			
١٠٢١٠	عملاء				
٦٠٠٠٠	أوراق قبض				
١٠٤٠٦٩٠	تقديتة				
٢٠٧٢٠٠					
٢٠٧٢٠٠					

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية:

التاريخ العملية

٢ فبراير (أ) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٠٦٠٠ جنيه

تمسكت نقداً .

٥ فبراير (ب) باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٠٥٠٠ جنيه على الحساب .

٨ فبراير (ج) حصلت أوراق قبض قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه .

- ٨ د (د) سددت الاجور عن الاسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .
- ١٠ د (هـ) سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .
- ١٣ د (و) سددت الدائنون بمبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه ، نقدا .
- ١٥ د (ز) اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه .
- ١٧ د (ح) حصلت من العملاء بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٠ د (ط) سددت قاتورة الوقود والزيوت للمستخدم في سيارتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .
- ٢٢ د (ي) اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
- ٢٧ د (ك) باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٢٨ د (ل) سددت الاجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٠٢٢٠ جنيه .
- ٢٨ د (م) سددت قاتورة المياه والانتارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .
- ٢٨ د (هـ) سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .
- ٢٨ د (س) بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .
- ٢٨ د (ص) تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه .
- ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالآتي :

صفحة (١)

دفتر اليومية العامة

رقم المستند	حساب الأسناد	التاريخ	البيان	له	منه
١-٢	٧	٢	من / النقدية الى / إيرادات الخدمات	٣٢٦٠٠	٣٢٦٠٠
	٤١		تحويل قيمة الخدمات للتزاداة للعملاء	٣٢٦٠٠	
٢-ب	٥	٥	من / العملاء	٣٢٢٥٠٠	٣٢٢٥٠٠
	٤٢		الى / مبيعات البضاعة بيع بضاعة للعملاء على الحساب	٣٢٢٥٠٠	
٢-٣	٧	٨	من / النقدية	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	٦		الى / أوراق القبض تحويل أوراق قبض	٥٠٠٠٠	
٢-د	٣١	٨	من / الأجور	١٥٧٣٠	١٥٧٣٠
	٧		الى / النقدية سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر	١٥٧٣٠	
٢-هـ	٢٨	١٠	من / المصروفات المستحقة	١٤٠	١٤٠
	٧		الى / النقدية سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير	١٤٠	
٢-و	٢٥	١٣	من / الدائنون	٤٢٢٩٠٠	٤٢٢٩٠٠
	٧		الى / النقدية سداد الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين	٤٢٢٩٠٠	
			بعده :	٨٥٠٩٢٠	٨٥٠٩٢٠

صفحة (٢)

ليرابر			ما قبله :	٨٥٠٩٢٠	٨٥٠٩٢٠
١٥	٤	٣ - ٣	من /- البضاعة		٢٧٠٥٠٠
	٧		الى /- النقدية	٢٧٠٥٠٠	
			شراء بضاعة نقداً		
١٧	٧	٢ - ح	من /- النقدية	.	٢٥٠٠٠
	٥		الى /- العملاء	٢٥٠٠٠	
			تخصيل نقدية من العملاء		
٢٠	٣٢	٢ - ط	من /- الوقود والزيوت		١٧٦
	٧		الى /- النقدية	١٧٦	
			مداد مصروفات الوقود		
			والزيوت المستعمل نقداً		
٢٢	٤	٢ - ى	من /- البضاعة		٢٣٠٥٠٠
	٢٤		الى /- للموردين	٢٣٠٥٠٠	
			شراء بضاعة على الحساب		
٢٧	٧	٢ - ك	من /- النقدية		٤٧٠٠٠
	٤٢		الى /- مبيعات البضاعة	٤٧٠٠٠	
			مبيعات بضاعة نقداً		
٢٨	٣١	٢ - ل	من /- الأجور		٣٢٦٢٠
	٧		الى /- النقدية	٣٢٦٢٠	
			مداد أجور باقى الشهر نقداً		
٢٨	٢٣	٢ - م	من /- المياه والإضاءة		٦٩٠
	٧		الى /- النقدية	٦٩٠	
			مداد مصروفات المياه والإضاءة		
			من الشهر		
			ما بعده :	٢١٢٠٤٠٦	٢١٢٠٤٠٦

صفحة (٢)

٢٨	٢٥	٨-٢	ما قبله : من -/ المصروفات المتنوعة الى -/ النقدية مدا والمصروفات المتنوعة عن الشهر	٢١٣٢٤٠٦	٢١٣٢٤٠٦
٢٨	٧			١٦٤	١٦٤
٢٨	٢٧	٢-٢	من -/ مصروفات الدعاية والاعلان الى -/ المصروفات المستحقة	٢٤٠	٢٤٠
٢٨	٢٨		اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان		
٢٨	٢٤	٢-٢	من -/ تكلفة البضاعة المباعة الى -/ البضاعة تحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٣٦٠٠	٥٣٦٠٠
	٤			٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠

ويلاحظ أن مجموع جاني كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لا بد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأي قيد لا بد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي ، لاحظ أن الأرقام للدونة على أهل اليسار في كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ ايضا أننا اكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الاول .

٤ (١/٣)

٥/البيان

مئة

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	بيان	صفحة اليومية	التاريخ
٤٠٣٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠٣٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠٣٠٠٠				٤٠٣٠٠٠			

٤ (٢/٣)

٥/السيارات

مئة

١١٣٥٠٠	رصيد		٢/١	١١٣٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١٣٥٠٠				١١٣٥٠٠			

٤ (٣/٣)

٥/المدد والأدوات

مئة

٦٣٣٠٠	رصيد		٢/١	٦٣٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٣٣٠٠				٦٣٣٠٠			

٤ (٤/٣)

٥/البضاعة

مئة

٣٧٣٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣٦٠٠	من / تكلفة	٢	٢/٢٨
٢٧٣٥٠٠	الى / النقدية		٢/١٥	٢٤٩٠٠	البضاعة للباعة	٢	٢/٢٨
٢٣٣٥٠٠	الى / الموردين		٢/٢٢	٨٨٥٠٠	رصيد		
٨٨٥٠٠							

رقم	الحسابات	م/ (٥/٥)
١٢٢١٠	رصيد	٢/١٧ ٢ من م/ النقدية
٢٢٥٠٠	الى م/ مبيعات البضاعة	٢/٢٨ رصيد
٢٢٧١٠		
		٢٥٠٠٠
		٨٧١٠
		٢٢٧١٠

رقم	أوراق القبض	م/ (٦/٦)
٦٠٠٠	رصيد	٢/ ٨ ١ من م/ النقدية
		٢/٢٨ رصيد
٦٠٠٠		
		٥٠٠٠
		١٠٠٠٩
		٦٠٠٠

رقم	الحسابات	م/ (٧/٧)
١٠٤٠٦٩٠	رصيد	٢/ ٨ ١ من م/ الاجور
٢٢٦٠٠	الى م/ إيرادات الخدمات	٢/ ١٠ ١ من م/ المصروفات المستحقة
٥٠٠٠	الى م/ أوراق القبض	٢/ ١٢ ١ من م/ الدائنون
٢٥٠٠٠	الى م/ العملاء	٢/ ١٥ ٢ من م/ البضاعة
٤٧٠٠٠	الى م/ مبيعات البضاعة	٢/ ٢٠ ٢ من م/ الوقوف والزبوت
		٢/ ٢٨ ٢ من م/ الاجور
		٢/ ٢٨ ٢ من م/ المياه والاعانة
		٢/ ٢٨ ٣ من م/ المصروفات المتنوعة
		٢/ ٢٨ رصيد
١٠٨٠٣٢٠		
١٨٥٠٢٩٠		
		١٤٠
		٤٢٩٥٠
		٢٧٥٠٠
		١٧٦
		٣٦٢٠
		٦٩٠
		١٦٤

منه		/ رأس المال		(٢١/٣) له	
١٥٠.٠٠٠	رصيد	٢/٢٨	١٥٠.٠٠٠	رصيد	١/١
١٥٠.٠٠٠			١٥٠.٠٠٠		

منه		/ الأرباح المحجوزة		(٢٢/٣) له	
			١٤.١١٠	رصيد	٢/١

منه		/ القاتنون		(٢٥/٣) له	
٤٢.٩٥٠	الى / النقدية	٢/١٣ ١	٤٢.٩٥٠	رصيد	٢/١
٤٢.٩٥٠			٤٢.٩٥٠		

منه		/ المورد		(٢٤/٣) له	
٢٣.٥٠٠	رصيد	٢/٢٨	٢٣.٥٠٠	من / البضاعة	٢/٢٢ ٢
٢٣.٥٠٠			٢٣.٥٠٠		

منه		/ للمصروفات المستحقة		(٢٨/٣) له	
١٤٠	الى / النقدية	٢/١٠ ٢	١٤٠	رصيد	٢/١
٢٤٠	رصيد	٢/٢٨	٢٤٠	من / مصروفات	٢/٢٨ ٣
٤٨٠			٤٨٠	النهاية والاعلان	

منه		/ إيرادات الخدمات		(٤١/٣) له	
			٣.٦٠٠	من / النقدية	٢/٢ ١

منه	م/ مبيعات البضاعة	ل (٤٢/م)
	٢٢٥٠٠ م/ من العملاء	٢/ ٥ ١
	٤٧٠٠٠ م/ النقدية	٢/ ٢٧ ٢

منه	م/ الأجور	ل (٢١/م)
١٧٣٠	٢/ ٨ ٢ الى م/ النقدية	
٢٠٦٢٠	٢/ ٢٨ ٢ الى م/ النقدية	

منه	م/ الوقود والزيوت	ل (٢٢/م)
١٧٦	٢/ ٢٠ ٢ الى م/ النقدية	

منه	م/ المياه والانتارة	ل (٢٣/م)
٦٩٠	٢/ ٢٨ ٢ الى م/ النقدية	

منه	م/ للمصروفات المتنوعة	ل (٢٥/م)
١٦٤	٢/ ٢٨ ٣ الى م/ النقدية	

منه	م/ مصروفات الدعاية والإعلان	ل (٢٦/م)
٣٤٠	٢/ ٢٨ ٣ الى م/ المصروفات المستحقة	

منه	م/ تكلفة البضاعة المباعة	ل (٢٤/م)
٥٣٠٦٠٠	٢/ ٢٨ ٢ الى م/ البضاعة	

وبالتنمغن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات
الاستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية الى س / الاستاذ (أى
جعل حساب الاستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدينا بالقيمة) فإن
بيان العملية فى س / الاستاذ يكون هو الطرف الآخر القيد . فلو نظرنا لقيد الاول
مثلا نجد أن س / النقدية أصبح مدينا بمبلغ ٣٢٦٠٠ جنيه . لتتصل من إيرادات
الخدمات ، ولذلك نجد فى س / النقدية أن بيان المبلغ ٣٢٦٠٠ هو : الى س /
إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند
ترحيل الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب للمسمى به) فإن بيان
العملية فى حساب الاستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة الزوجية بين قيود اليومية وحسابات
الاستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لاسل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى ساحة
صفحة اليومية بحساب الاستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف
المعين من القيد ومكانه بالنظر الى ساحة حساب الاستاذ فى دفتر اليومية . كما
تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى
حسابات الاستاذ الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قنا بتزويد حسابات الأصول والتصورم ، فيما عدا
حساب الأرباح المحجوزة ، دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن
تزويد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على
أرصعتها وأعداد ميزان المراجعة ، حيث تقفل هذه الحسابات فى الحساب التتالى
كما سوف نرى عاجلا . أما حسابات الأصول والتصورم فتظل أرصعتها دون
أقفال لتظهر فى التلخيص العمومية . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدبنة

لحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر كشبهات
حسابية فى الجانب الايسر (الدائن) لها فى نهاية الفترة ، والمكس صحيح بالتميز
للارصدة الدائنة لحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم
والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر
(ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية
الشهر ، وهى ما سبق أن أطلقنا عليها أرصدة أول الفترة .

وظهرت أرصدة الاصول فى الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة
الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها وذلك فى بداية الفترة .

ويظهر ميزان المراجعة للثال السابق كما يلى (قم بترصيد الحسابات التى لم
تقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع
الرصيد الوارد فى الميزان) .

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ٢٨ / ٢ / ١٩٧٥

أرصدة دائنة

أرصدة مدينة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد حيه	رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد حيه
٢١	راس المال	١٥٠,٠٠٠	١	مباي	٤٠,٠٠٠
٢٢	الأرباح المحجوزة	١٤,١١٠	٢	سيارات	١١,٥٠٠
٢٤	للوردين	٢٣,٥٠٠	٣	عدد وأدوات	٦,٣٠٠
٢٨	للمصروفات المستحقة	٢٤٠	٤	بضاعة	٢٤,٩٠٠
٤١	إيرادات الخدمات	٣,٦٠٠	٥	ملا	٨,٧١٠
٤٢	مبيعات البضاعة	٧٩,٥٠٠	٦	أوراق قبض	١,٠٠٠
			٧	تقدي	١١٨,٣٢٠
			٣١	الأجور	٥,٣٥٠
			٣٢	وقود وزيوت	١٧٦
			٣٣	المياه والانتارة	٦٩٠
			٣٥	المصروفات المتنوعة	١٦٤
			٣٧	مصروفات الدعاية	٣٤٠
			٣٤	تكلفة البضاعة المباعة	٥٣,٦٠٠
	مجموع الأرصدة الدائنة	٢٧١,٠٥٠		مجموع الأرصدة المدينة	٢٧١,٠٥٠

هذا ويلاحظ أن هذا النموذج لميزان المراجعة يختلف عن النموذج السابق
هرضة، وبالرغم من ذلك فكلا النموذجين يتفق مع تعريف ميزان المراجعة والمهدف
الذي يتم أعداده من أجله .

٧ - أخطاء ميزان المراجعة : قيود الأخطاء : وميزان المراجعة بعد الأخطاء :
ينبغي أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث

المجموع . ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الأرصدة للمدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة للدائنة . ظهر أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما . ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الخلف ، وأخطاء الارتكاب ، ويمكن لميزان المراجعة أن يكون في حالة توازن أو في حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما في دفتر اليومية ولم يتم تحويلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الخلف . وإذا جعل حساب المصروفات للتفروعة مدينياً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب تحويله في هذا الحساب الآخر ، فإن ميزان المراجعة لن يوضع هذا الخطأ لأن كل من الحسابتين له رصيد مدين وزاد أحدهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ خطأ ارتكاب .

ورغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان في اكتشافها ، وهذه الأخطاء هي :

١ - الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح .

٢ - أخطاء التحويل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

٣ - أخطاء عكس الأرقام كتسجيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً أو العكس .

٤ - حذف الأصفار ، كإثباتات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً أو العكس .

٥ - السهو عن تحويل الطرف للمدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون في دفتر اليومية ، أو في حسابات الأستاذ ، أو في ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون في أى مجموعة من هذه الأدوات . ولننص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب في حالة جنم موازن جانبي للميزان :

١ - إذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، الخ فإن الخطأ يكون في العادة خطأ في الجمع أو الطرح في اليومية أو حسابات الأستاذ أو للميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ إلى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبي للميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين .

(أ) أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه في الجانب الخطأ من ميزان المراجعة .

(ب) ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبي للميزان إلى الجانب الخطأ في أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الإجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتي وبالترتيب التالي :

- ١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .
 - ٢ - مطابقة أرقام الأرصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع التحقق من أن الأرصدة للذينة للحسابات تظهر في الجانب للدين من للبيان ، وأن الأرصدة للدائنة تظهر في جانبه الدائن .
 - ٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترسيد .
 - ٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .
 - ٥ - التحقق من صحة القيود في اليومية .
 - ٦ - التحقق من العمليات الرجعية القيد دفتريا .
- ويوضح من الخطوات السابقة أننا بدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .
- وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروح من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية ، تمهيداً لتصوير مركزه المالي في نهايتها . ويتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامي الذي يبرز مقابلة الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروح ، ويمثل الحساب الختامي ملخص لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجمعة في حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه محاسبياً ، أقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :
- ١ - تحميل حسابات الإيرادات الواردة في ميزان المراجعة مدينة كل حساب

بما يعادل رصيده الدائن ، مقابل جعل الحساب الختامى دائنًا بها .
 ٢ جـ . جعل الحساب الختامى مدينًا بأرصدة حسابات المصروفات للدئينة
 الواردة فى ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .
 وبتطبيق ما بين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر
 قبود الاقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالتالى :

٢/٢٨		من / إيرادات الخدمات	٢٣٦٠٠
		الى / الحساب الختامى	٢٣٦٠٠
		اقفال / إيرادات الخدمات عن الشهر	
		فى الحساب الختامى .	
٢/٢٨		من / مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
		الى / الحساب الختامى	٧٩٥٠٠
		اقفال / مبيعات البضاعة عن الشهر	
		فى الحساب الختامى	

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين فى قيد واحد يطلن عليه قيد
 مركب . ويكون القيد مركبًا اذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب
 واحد . وفى اقفال الإيرادات نجد أن الطرف للدين متعدد العناصر بينما الطرف
 الدائن هو الحساب الختامى ، والعكس فيما يخص بالمصروفات حيث الطرف للدين
 هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تكون
 قبود الاقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالتالى :

٢/٢٨		من مذكورين :	
		م/ إيرادات الخدمات	٣٢٦٠٠
		م/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
		الى م/ الحساب التمامى	٨٢١٠٠
		اقفال حسابات الإيرادات عن الشهر	
		في الحساب التمامى	

ويلاحظ أنه اذا تعددت الحسابات فى أى طرف من طرفى القيد او كلاهما فانها تسبق باصطلاح مذكورين ، اذا كان التعمد فى الطرف للدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح مذكورين ، اذا كان التعمد فى الطرف للدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

٢/٢٨		من م/ الحساب التمامى	٦٠٣٢٠
		الى مذكورين	
		م/ الاجور	٥٣٥٠
		م/ الوقود والزيوت	١٧٦
		م/ المياه والإنارة	٦٩٠
		م/ المصروفات المتنوعة	١٦٤
		م/ مصروفات الدعاية والإعلان	٣٤٠
		م/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر	
		في الحساب التمامى	

وعندما يتم تحويل قيود الاقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الاستاذ يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كالآتي : (قم بتحويل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك) .
الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٧٥

جنيه		جنيه
٥٣٢٥٠	الى / الاجور	٣٢٦٠٠
١٧٦	الى / الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠
٦٩٠	الى / المياه والإنارة	
١٦٤	الى / المصروفات المتنوعة	
٣٤٠	الى / مصروفات النجاسة والإعلان	
٥٣٢٦٠٠	الى / تكلفة البضاعة المباعة	
٢٢٢٧٨٠	صافي الربح (رصيد)	
٨٣٢١٠٠		٨٣٢١٠٠

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة أن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التي يجعلها الحساب الختامي دائنا ، ومجموع المصروفات التي يجعلها الحساب الختامي

مدينا .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحتجزة . وذلك من طريق جعل الحساب التمامى مدينا ، وحساب الأرباح المحتجزة دائنا (والعكس فى حالة الخسارة) كالآتى :

٢٢٣٧٨٠	من / الحساب التمامى		
٢٢٣٧٨٠	إلى / الأرباح المحتجزة		
	إقفال أرباح الفهر المحتجزة		
	فى / الأرباح المحتجزة		

وبتحليل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب التمامى ، مساوية الصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه ميزان المراجعة بعد الاقفال ، والذى يوفر المعلومات اللازمة لأعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها فى تاريخ أعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن أحد النموذجين السابقين فوضيحيهما ولا بد أيضا أن يتساوى مجموع جانبيه . (هليك أن تقوم بأعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة الرية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير) .

٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

مرحلتا فى هذا الفصل الإجراءات والأدوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية

لتحليل وتسجيل وتجريب وتجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع ، بحيث تمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب التام وتتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالي كما يتضح من الميزانية العمومية .

وبعد الحساب ، من أم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية ، وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بمرص أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذي يشغل شكل حرف T ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات إلى مجموعات مدين ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة المحاسبية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات للمصروفات تزداد في جانبها الأيمن وتقص في جانبها الأيسر بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تقص في جانبها الأيمن وتزداد في جانبها الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب الدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بمجلها مدين وتقص بمجلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتتحقق المراجعة المحاسبية التلقائية عندما تتساوى مجموع الارصدة بالمدين الحسابات المدين بطبيعتها (وهي الأصول والمصروفات) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهي المصروفات والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين من طريق ايجاد التمام الحساب لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن يميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية في حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب . فرصيد أول الفترة يعادل بمعاملة الزيادة في الحساب (رصيد التقديرات أول الفترة مثلاً يظهر في الجانب الأيمن الدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة من طريق تجميع جانبي الحساب وإيجاد

الفرق بينهما ووضع في الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد اطلقنا على القائمة التي تحتوي على أسماء وأرقام الحسابات التي من طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دلائل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذي يحسب على مجموعة الحسابات الواردة في هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبي للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح « منه » ، ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأستاذ التي تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التي تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التي تجعل دائنة . ويستعين المحاسب في هذا الصدد بما يسمى بـ « دفتر اليومية » والذي يمثل سجلاً تاريخياً لتحليل العمليات التي يقوم بها المشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً — والذي هو من الناحية النموذج الأساسية له وكيفية استخدامه — دفتر التتبع الأول . ويجب أن يوضح كل قيد في دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل مدينا والبلغ الذي يجعل مدينا به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل دائنا والبلغ الذي يجعل دائنا به ، وتاريخ العملية التي أدت إلى هذا القيد ، والسند الذي يمكن الرجوع إليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية إلى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام القهرسة للردوجة .

ويرحل الطرف المدين (الذي يسبق باصطلاح من « / ») من القيد إلى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب للمسمى فيه ويذكر في خانة الجوانب الطرف الآخر من

التقيد (الطرف الدائن) . كما يرسل الطرف الدائن من التقيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب للسمي فيه ويذكر في خانة البيان الطرف للدائن من التقيد .
ومرضنا في هذا الفصل أيضا إلى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية أعباده
وأكدنا على ضرورة توافقه ، وهرقنا أن توازنه لا يبنى مطلقا عدم وجود أخطاء ،
ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانبي الميزان ، ومرضنا
الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم أعداد ميزان المراجعة ويتحقق توازن جانبية يتم أفعال حسابات
الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الأقفال في البوابة
العامة . ويجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو من طريق قيد مركب) مدبنة
بأرصدها مقابل جعل الحساب الختامي دائنا ، كما يجعل الحساب الختامي مدبنا
مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدها . وبعد تسجيل قيود الأقفال في
حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى
أرصدة حسابات الليزاية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الأقفال
تמידا لتصور الليزاية العمومية .

وفيا إلى ملخص الإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها للتعلق حتى
مرحلة أعداد الحساب الختامي وتصوير الليزاية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل
الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الإتيان في الحياة العملية ، رغم
أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بنية توصيل المعلومات لأننا نقاربه
بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرقا فيها ،
وتكون العملية عامة ومكتملة ، ويترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ،
وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقع الوحدة المحاسبية

على عقد العمل لأحد عمالها أو وظائفها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بأعطائه أجرأ ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجر فتصبح هذه العملية موضوعاً للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجها من إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ - يتم تحويل العمليات المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ويجرى أعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبيه .

٦ - يتم أفعال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم أعداد ميزان المراجعة بعد الأفعال .

٨ - يتم أعداد الميزانية العمومية .

أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولاً : الاسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتي :

المراجعة الحسابية التفصيلية ، تحليل العمليات ، ميزان المراجعة ، خطأ انعكاس الأرقام ، الترحيل ، القوس المزدوجة .

(٢) ما هي الأخطاء التي لا يمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟

(٢) لذكر مثالا خطأ حذف أو سهو ، وآخر خطأ أو تكاثب تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(٤) جلي لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:
أ - تنقسم الحسابات إلى مجموعتين أحدهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها ، وتقتل المجموعة الأولى على حسابات الأصول وللصروفات وتقتل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة .

ب - تزداد حسابات الأصول وللصروفات بمجملها مدينة في جانبها الأيمن بينما تنقص حسابات المصروف والإيرادات بمجملها مدينة في نفس الجانب .

ج - يؤدي جعل حساب ما مدينا إلى نقص رصيد الحساب بالقيمة التي جعل مدينا بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب .

د - يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه .

هـ - يتم تسجيل عمليات الإيرادات وللصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية .

و - يمكن أن تؤدي زيادة الإيرادات بمجمل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بمجمل حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بمجمل حساباتها دائنة ، حسب أن زيادة الأصول تؤدي حتما إلى زيادة حقوق الملكية .

ز - إذا تعددت حسابات الطرف للذين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لا بد وأن يكونان متساويان .

ح - عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقرائن الآتية :

المدین یعنی : زیادة الأصول ، زیادة الإيرادات ، زیادة حقوق الملكية ،
نقص الالتزامات ، نقص المصروفات .
المدائن یعنی : نقص الأصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية ، زیادة
الإيرادات ، زیادة الالتزامات .

ط - قام محاسب الشركة بترحيل الطرف للدين لتقيد بنقص حساب الوقود
والزبوت إلى حساب العدد والأدوات وللهمات فلم يظهر أثر ذلك في ميزان
المراجعة .

ی - إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل التقسم على ۲ فإن الخطأ
قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من بين أى رقم ظاهر في الميزان ، أو قد
يكون ناتجاً عن انعكاس الأرقام .

ك - إذا جهر المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدى إلى عدم توازن جانبي
ميزان المراجعة فإنه يصبح من الواجب عليه أن يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ
بداية قیدها في اليومية حتى أعداد الميزان .

ل - تقفل حسابات الإيرادات في حسابات المصروفات لإجراء المقاصة بينها
والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر .

م - يتم إقفال حسابات الأصول والنظوم في الميزانية العمومية أسوة
بحسابات الإيرادات والمصروفات .

ن - يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ بمجرد الإنتهاء من
إثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(هـ) برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور
لكل عبارة :

أ - تظهر الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها في الجانب المدین

والعكس لحسابات الدائنة .

ب - يتم إعداد ميزان المراجعة كخطوة مبدئية في سبيل إعداد الميزانية العمومية .

ج - تظهر للترازية الإفتتاحية أرصدة الأصول والمصروفات والنصوم والإيرادات والتي تفتح بها حسابات الأستاذ في بداية الفترة المحاسبية .

د - إذا زادت الأرصدة للدين في ميزان المراجعة عن الأرصدة الدائنة بمقدار ٣٧ ألف جنيه فإن ذلك يعنى أنه قد حدث بالضرورة انعكاس رتبين في خاتى الآلاف وعشرات الآلاف في هذا الجانب .

هـ - تظهر أرصدة الحسابات للدين بطبيعتها في جانب الأصول من للترازية ، وتظهر أرصدة الحسابات الدائنة بطبيعتها في جانب النصوصوم بالميزانية .

و - يقتضى مبدأ التقييد للزوج أن تجعل الحسابات المدينة بطبيعتها مدينة بنفس المقدار التى تجعل به الحسابات الدائنة بطبيعتها دائنة .

ز - لا تختلف معادلة ميزان المراجعة عن معادلة للترازية إلا بمقدار صافي الربح أو صافي الخسارة عن الفترة المحاسبية .

ح - الحسابات المدينة بطبيعتها هى تلك التى تزداد بحسبها مدينة ، بينما الحسابات الدائنة بطبيعتها قد تزداد أو تنقص بحسبها مدينة .

ط - يتم إعداد كل من ميزان المراجعة وللترازية العمومية عن الفترة المحاسبية ، بينما يتم إعداد الحساب التكمالى في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

ى - تختلف قيود الإثبات عن قيود الإقتال في أن الأولى تتعامل في الأصول والنصوم ، بينما الثانية تتعامل في الإيرادات والمصروفات .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :
 أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه سدها جمال الدين نقداً ١٠ .

• مارس اقترضت الشركة من البنك ٢٠.٠٠٠ جنيه .

٦ • اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٩ • أدت الشركة خدمات لعملائها لم تحصل قيمتها بعد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

١١ • بلغت الأجور المستحقة العمال والموظفين عن العشر أيام الأول ١٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .

١٢ • حصلت الشركة من عملائها ٣.٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق .

١٥ • قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات عن العشر أيام الأول من الشهر .

١٧ • اشترت الشركة بضاعة للتجار فيها بمبلغ ٤٣.٠٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٩ • بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد .

٢٣ • بلغت الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١٠٠.٦٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٤ • باعته الشركة بضاعة بمبلغ ٢١.٠٠٠ جنيه لملائها لم تحصل نقداً .

- ٢٥ د سددت الشركة الأجور المستحقة من المعمر أيام الثانية من الشهر.
- ٢١ د محدثت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ١٦٥.٠٠٠ جنيه .
- ٢١ د بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر ١٥٠٠ جنيه .
- ٢١ د بلغت مصاريف المياه والإضاءة المستحقة والتي لم تسدد بعد ١٢٨ جنيه .

المطلوب (١) قم بفتح حسابات الاستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية في الحانة المخصصة لذلك في كل حساب .

(٢) قم بتزويد هذه الحسابات في نهاية الشهر وقم بإعداد ميزان المراجعة في ذلك التاريخ .

التسعين الثاني :

- فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سعد الدين من شهر إبريل .
- ٢ إبريل تكوئت الشركة برأس مال تقدي قدره ٥٥٠.٠٠٠ جنيه .
- ٣ د سددت الشركة إيجار المكان الذي تشغله من شهر إبريل وبلغ قدره ٥٥٠٠ جنيه .
- ٥ د اشترت الشركة آلاتاً وتركيبات بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه نقداً .
- ٧ د سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان من الشهر بمبلغ ٣٠٠ جنيه .
- ٩ د أتمت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه تحصلت نقداً .
- ١٣ د اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد .
- ١٥ د سددت الأجور والمرتبات المستحقة من النصف الأول من الشهر والبالغ قدرها ٢٣٥ جنيه .
- ١٩ د باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٢٥٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ . حصلت الشركة مبلغ ١٢٠٠ جنيه عن خدمات تم أدائها للعملاء .
٢٤ . اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لإقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ
١١٥٠٠ جنيه .

٣٠ . بلغت الاجور المستحقة من النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد
٢٢٥٠ جنيه .

٣٠ . سددت قاتورة المياه والإنارة من الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
٣٠ . بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٠٠ جنيه .
٣٠ . بلغت المصروفات الثابتة التي تم سدادها نقداً من الشهر ٨٠ جنيه .

المطلوب :

(١) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع
وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .
(٢) قم بتصيد الحسابات في نهاية الشهر ، وأعداد ميزان المراجعة في هذا
التاريخ .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامي لشركة من شهر أبريل .
(٤) قم بتصوير اللزائية العمومية كما تظهر في آخر أبريل .

التصميم الثالث :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر أبريل ١٩٧٥
(للزيادة الافتتاحية في أول مايو) .

المحصر :

جني	
رأس المال	١٢٠,٠٠٠
أرباح محصورة	٦٤,٤٠٠
أوراق دفع	٨٠,٠٠٠
الدائنون	٤٤,٨٠٠
	<u>٣٠٩,٢٠٠</u>

الأصول :

جني	
وسائل نقل	١٦,٨٠٠
أثاث وتركيبات	٤٥,٢٠٠
عملاء	١٤٥,٢٠٠
تقديرة	١٠٢,٠٠٠
	<u>٣٠٩,٢٠٠</u>

- وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٧٥ :
- ٢ مايو سددت إيجار شهر مايو والبالغ قدره ٢,٢٦٠٠ جني .
 - ٥ سددت ٤,٥٠٠ جني من أوراق الدفع .
 - ٦ باعت خدمات لعملائها تقديراً بمبلغ ٧,٤٠٠ جني .
 - ٧ حصلت من عملائها بمبلغ ٨٢,٢٠٠ جني .
 - ٩ سددت ١٤,٨٠٠ جني من الدائنون .
 - ١١ اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١,٢٠٠ جني حل الحساب .
 - ١٥ باعت خدمات لعملائها حل الحساب بمبلغ ١١,١٠٠ جني .
 - ١٧ أخافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤,٨٠٠ جني تقديراً .
 - ١٩ سددت مصروفات دعوية وأعلان عن الشهر بمبلغ ٢,٤٠٠ جني .
 - ٢١ بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المستدة من الشهر ٧٥٠ جني .
 - ٢٣ زادت لشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠,٠٠٠ جني .
 - ٢٥ بلغت قيمة الخدمات المزودة للعملاء والتي تحصل قيمتها تقديراً بمبلغ

٦٠٥٠٠ جنيه .

- ٣١ د سددت المريات والأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٧٠٠٠ جنيه .
٣١ د بلغت تكلفة المياه والإنارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ، ولم
تسدد بعد .

المطلوب :

- (١) قم بفتح حسابات أستاذ العناصر الواردة في الميزانية الافتتاحية ، ثم
قم بإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية (أرصدة أول الفترة) فيها .
(٢) قم بأعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر
موضحاً فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .
(٣) من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي قمت بفتحها في المطلوب
الأول وبإضافة ما تراه مناسباً من حسابات جديدة ، قم بإثبات العمليات السابقة
في حسابات الأستاذ الملائمة .
(٤) قم بتصيد الحسابات وأعداد ميزان الدراجعة في نهاية الشهر .

التدوين الرابع :

فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يوليو ١٩٧٥ .

- ١ يوليو تمكنت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه .
٢ دفعت الشركة ١٠٠٠ جنيه إيجار مكان لمزاولة أعمالها فيه من شهر
يوليو .

- ٤ تم باقت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة
الوحدات في مزاولة أعمالها اعتباراً من أول شهر أغسطس ١٩٧٥
مقابل إيجار شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر .
٧ استأجرت الشركة سيارة ثقل الخفيف لاستخدامها في أداء الخدمات

- لعملائها ، قابل ايجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٩ . تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً .
- ١٥ . بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً .
- ١٦ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٢٠٤٨٠ جنيه ، تمحصل منها نقداً ٢٠١٣٠ جنيه .
- ٢٠ . اشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٠٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقداً ٨٠٠٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٢٥ . سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- ٣٠ . بلغت الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٠٥٤٠ جنيه سددت منها نقداً ٢٠١٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً للعاملين .
- ٣٠ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثانى من الشهر ٢٠٠٠٠ جنيه ، تمحصل منها نقداً ٢٠١٠٠ جنيه .
- ٣٥ . قرونت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه اختياراً من أول شهر يوليو ١٩٧٥ .

المطلوب :

- (١) اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر يومية شركة جاء الدين من شهر يونيو ١٩٧٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفضل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرحاً مختصراً .
- (٢) قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الامتياز لللائحة باستخدام النموذج للبيد لشكل الحساب .

التدوين الخامس :

تكونت شركة جيد النظار للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٧٥ برأس مال قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وركييات	٢٠٢	الأرباح المحتجزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائرون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	تقديرة	٣٠٤	إيجار مباني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٣٠٧	الحساب الختامى

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٧٥ .

رقم المستند التاريخ العملية

١/١ ١ حصلت قيمة رأس المال نقداً .

١/٢ ٢ قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٥.٠٠٠

جنيه نقداً .

قامت الشركة باستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهري قدره ٦٠٠ جنيه نقداً .	١/٣	٣
قامت الشركة بشراء اثاث وتزكيات بمبلغ ٢٠٣٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .	١/٥	٤
أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام .	١/٧	٥
بلغت قيمة الخدمات للزكاة للعلاء والاعتماد نقداً حتى تاريخه ٢٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل المعلاء مبلغ ٢٣٥٠ جنيه .	١/٨	٦
انقضت الشركة مع عملة التليفزيون الرئيسية على القيام بالإعلان عن نشاطها خلال شهرى يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة الكامل .	١/١٠	٧
بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢١٥٠٠ جنيه فحصل منها نقداً ٢٢٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .	١/١٢	٨
أشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً .	١/١٤	٩
بلغت للمصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٣٤٦٠ جنيه .	١/١٥	١٠
بلغت تكلفة الوقود والايوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣٤٠ جنيه .	٨/١٦	١١
أشترت الشركة بعض المدد والادوات لزوم عمليات	١/١٧	١٢

الصيانة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه على الحساب .		
سدوت الشركة قيمة بضاعة للشترأة في ١/٧ .	١/١٧	١٣
أشترت لشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه سدد منها	١/١٩	١٤
١٥٠٠٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع		
تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .		
باعث الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٠٦٠٠ جنيه	١/٢١	١٥
تحصل منها نقداً ١٩٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد		
١٥ يوم .		
حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات مسرة	١/٢٤	١٦
وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصيل نقداً .		
بلغت تكلفة البضاعة للباهة عن الشهر ٤٧٥٠٠ جنيه .	١/٣٠	١٧
بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر	١/٣١	١٨
٦٤٠٠ جنيه سدد منها حتى تاريخه ٨٠٠٠ جنيه .		
بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر	١/٣١	١٩
والسدد قيمتها نقداً ١٥٤٦٠ جنيه .		
بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١/١٠ حتى	١/٣١	٢٠
تاريخه ٣٤٥٠ جنيه ، تحصيل منها اليوم ٢١٠٠ جنيه .		
بلغت التصرفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر	١/٣١	٢١
٢٠٦٤٠ جنيه ، سدد منها ٢٠٣٤٠ جنيه .		

المطلوب :

(١) قم بأعداد حسابات أستاذ الحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

(٢) قم بإجراء قيود اليومية لإبتيات العمليات التي قامت بها الشركة خلال

لشهر ثم قم بتحويلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبية .

(٤) قم بإجراء قيود الأقفال اللازمة ثم قم بأعداد الحساب الختامي للشركة .

(٥) قم بأعداد ميزان المراجعة بعد الأقفال ، وتصوير للزيادة العمومية في

١٩٧٥ / ١ / ٣١ .

التمرين السادس .

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالمزاوية الافتتاحية التي

قمت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ١ / ٣١ / ١٩٧٥ . وفيما يلي ملخص

للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير :

رقم السند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً .
٢٢	٢/٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الإيجار عن الشهر الحال .
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه من العملاء .
٢٤	٢/١٠	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ على الحساب .
٢٥	٢/١٣	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٦٤٥٠ جنيه ، تحصل منها ٤٣٥٠ جنيه .
٢٦	١/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٧٠٠ جنيه تحصل منها ٢٠٢٠٠ جنيه .
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (٣٠٠٠٠ جنيه) .
٢٨	٢/٢٣	أشترت الشركة عتاد وأدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠٠

جنيه نقدا وسددت من العدد والأدوات التي تم شرائها
في الشهر السابق .

سددت الشركة لذاتها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصلت
من مبيعاتها ١٠٠٠٠ جنيه .

بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه ،
سدد منها ٤١٠٠ جنيه .

بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٣٠٠ جنيه .
بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٣٠٠

جنيه ، منها ٢٢٣٠٠ نقداً والباقي على الحساب .
بلغت للمرتبات والأجور المستحقة وللشدة الكامل عن

الشهر ٧٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات
الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه .

بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٢/١٤ حتى
تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يحصل منها شيء ، كما بلغت

الإيرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحصيلت نقداً .

المطلوب :

(١) بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات
الاستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الليزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها .

(٢) قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم
بترحيلها لحسابات الاستاذ لللائمة .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة .

التأمين السابع :

فيما يلي قيود الأقفال وبإذن المراجعة بعد الأقفال لشركة عبد الوهيد العامة
للخدمات والصيانة .

أولا : قيود الإقفال :

٧٥/٥/٢١	من مذكورين		
	ح/ مبيعات الخدمات	٢٦٧٧٤٠	
	ح/ إيرادات متنوعة	٢٧٢٦٠	
	إلى ح/ الحساب الختامي	٤٠٠.٠٠٠	
	من ح/ الحساب الختامي	٢٤٠.٥٠٠	
	إلى مذكورين :		
	ح/ الأجور والمرتبات	١٤٧٢٢٠	
	ح/ مصروفات الادارية	٢٧٣٣٠	
	ح/ مصروفات الصيانة	٢٧٥٥٠	
	ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	٤٠٠	
	ح/ المياه والانارة	٣٠٠	
	ح/ الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٥٠٠	
	ح/ القوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
	ح/ مصروفات التأمين ضد الحريق	١.٠٠٠	
	من ح/ الحساب الختامي	٩	
	إلى ح/ الادايح المستحقة		٩

ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقفال :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٦٥٠٠٠		أراضى
١٢٥٠٠٠		مبانى
١٨٥٠٠٠		آلات ومعدات
٢٠٥٠٠٠		مخامير
٥٥٠٠٠		أوراق قبض
٤٢٥٠٠٠		تقديرات
	٩	رأس المال
	٣٩٥٠٠	الأرباح المحتجزة
	٢٥٠٠	دائنون
	<u>١٠٣٥٠٠</u>	
<u>١٠٣٥٠٠</u>		

المطلوب :

- (١) قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال .
- (٢) قم بأعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال .
- (٣) قم بأعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

الفصل الرابع

في

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة :

تقوم المحاسبة على افتراض أن العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية مستمرة على مدار عدة فترات محاسبية . بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل قائمة لمواصلة نشاطها وعمارسة أعمالها لدى طويل نسبياً . ويطلق على هذا الفرض « فرض الإستمرار » . ويتربى على هذا الفرض أن العمليات التي يقوم بها المشروع خلال فترة محاسبية معينة قد تمتد آثارها لعدة فترات محاسبية لاحقة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة بهذا الشكل ، أى على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة قد يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية وانتهاء استمراره ، أو على الأقل حتى تصبح العمليات المؤثرة في نتيجة النشاط متتية . ولما كانت الحاجة إلى بيانات محاسبية للوقوف على مدى مجازع المشروع في تحقيق أهدافه التي أنشئ من أجلها ، وهو الأمر الذي يهم إدارة المشروع وملاكه في المقام الأول ، لا يمكن الانتظار لاستيفائها حتى انتهاء المشروع ، بل تتطلب قياس نتائج نشاط المشروع والتعرف على مركزه المالي على فترات متقاربة ، أطلقنا على كل منها في الفصل الأول والفترة المحاسبية ، ، فانه لا يمكن استيفاء هذه الحاجة بفرض توقف نشاط المشروع وفقاً لحظتها فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة ، لإمكان قياس نتائج نشاطه من هذه الفترات والتعرف على مركزه المالي في نهايتها .

وقد عرضنا في الفصل السابق دورة الإجراءات المحاسبية والتي يمكن بانتهائها
عن الفترة المحاسبية التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة من أرباح أو
خسائر وتحديد مركزه المالي في نهايتها .

ولسكتنا لم تعرض عمداً لآلية عمليات مستمرة تمتد آثارها لأكثر من فترة
محاسبية واحدة وذلك لترسيخ الإجراءات الأساسية لخطوات الدورة المحاسبية في
صورة مبسطة . وحيث يتطلب إعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة
المحاسبية إقراض موقف نشاط المشروع ، أو إنقطاعه ، في ذلك التاريخ حتى
يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة ، فإن هذا الإنقطاع أو التوقف المفترض يقتضي
أن تتم تسوية أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات لما يجب أن يكون عليه في
ذلك التاريخ . ذلك لتحقيق المقابلة سليمة للإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية
بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة
قياساً سليماً .

ويعني تسوية حسابات الإيرادات والمصروفات تحديد ما يخص الفترة
المحاسبية التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من عناصر الإيرادات وعناصر
المصروفات ، واستبعاد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تخص فترات
محاسبية لاحقة . وتعني مقابلة الإيرادات بالمصروفات إجراء المقاصة بينها التعرف
على نتائج النشاط من ربح أو خسارة . وتكون المقابلة سليمة إذا كانت المقاصة تتم
بين عناصر الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية دون غيرها من الفترات وعناصر
المصروفات التي أدت إلى تحقيق هذه الإيرادات أو التي تخص الفترة
المحاسبية ذاتها .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية لأي من
الأسباب الآتية أو لكل منها .

١ - تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق إستخدامها أو إستنفاد خدماتها في موازنة نشاط للشروع .
ومثال ذلك بيع جزء من البضاعة وتحول تكلفتها إلى تكلفة البضاعة المباعة ، أو إستخدام الآلات بما يؤدي إلى نقص قيمتها فيحمل هذا النقص على مصروفات الإهلاك .

٢ - الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الحصول على خدمات العاملين دون سداد الأجور أو الاستفادة بخدمات المسكان المستأجر دون تسديد الإيجار .

٣ - الزيادة المستمرة في إكتساب الإيرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدما . ومثال ذلك الحصول على إيجار لمكان مملوك مقدما لعدة سنوات .

٤ - الزيادة المستمرة في الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الفوائد المكتسبة على حسابات الودائع في البنوك والتي لم تحصل قيمتها بعد .

وسوف نتناول في هذا الفصل إجراءات تسوية الحساب اللازمة لتحقيق قاعدة مقابلة الزيادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات . وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يبالغ في الموضوع بصورة أكثر تفصيلا في الباب الثالث من هذا الكتاب .

٢- تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم إقتناء الأصول (شراؤها) لأغراض الاستمالة عندما تأتي تأدية عمليات للمشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنفأ الأصول نتيجة موازنة للمشروع لأغراض مختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن إستخدامها في عمليات

المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي إلى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدي إلى نقص قيمته مما كانت عليه في بداية الفترة للمحاسبة ، ولما كانت هذه الخدمات تسام في تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الإيرادات .

أما إذا كان الاصل من الأصول المتداولة ، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلا عندما يتم شراؤها لأغراض الامتياز فيها فإنها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها ، وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدما لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية . وسوف نعالج في هذا البند إجراءات النسبة المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات .

٣ - ٢ - المصروفات المقدمة :

تضم المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الامتياز الذي يسدد مقدما ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدما ، وما إلى ذلك .

ولنفترض مثلا أن منشأة راغب للتجارة تستأجر المكان الذي تزاوّل فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوي قدره ١٥٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول أبريل من كل سنة مقدما . ولنفترض أن المنشأة تكونت في أول أبريل ١٩٧٤ ، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١ / ١ / وتنتهي في ٣١ / ١٢ /

من كل عام .

فندما تقوم المنشأة بسداد الايجار عن السنة في ١ / ٤ / ٧٤ يمكن للحاسب أن يقوم بإجراء التقييد الآتي :

١٩٧٤/٤/١	من ٣/ الايجار الى ٣/ التقيد سداد الايجار عن سنة ابتداه من ١٩٧٤/٤/١	١٢٢٠٠	١٢٢٠٠
----------	---	-------	-------

ويتم ترسيل طرفي التقييد حيث يجعل حساب الايجار مديناً ، ويجعل حساب التقيد دائناً . وفي ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ ، بعد ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ، يتم أقفال حساب الايجار بمبلغ ١٢٢٠٠ جنيهه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للإجراءات السابقة مرضياً في الفصل المتضمن ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتمتع إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (١ / ٤ إلى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤) الايجار الخاص بالثلاثة عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١ / ١ / ١٩٧٥ . وهذا لا يبدى بمقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتنبط على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة ، فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المتقضية في مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ،

بينما رصيد حساب الإيجار يمثل ايجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الإيجار بما يعادل ايجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل أقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي :

٢٠٠	من ح/ الإيجار المقدم إلى ح/ الإيجار تسوية حساب الإيجار لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية	١٩٧٤/١٢/٣١
٣٠٠		

ويرتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الإيجار مدينياً بمبلغ ٩٠٠ جنيه يمثل ايجار تسعة أشهر ، ويتم أقفال في الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الإيجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مدينياً بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية .
ويظهر حساب الإيجار والإيجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية :

منه	ح/ الإيجار	له
١٢٠٠	إلى ح/ النقدية	٧٤/٤/١
	من ح/ الإيجار المقدم	٧٤/١٢/٣١
	من ح/ الحساب الختامي	٧٤/١٢/٣١
١٢٠٠		
	ح/ الإيجار المقدم	

منه	ح/ الإيجار	له
٣٠٠	إلى ح/ الإيجار	٧٤/١٢/٣١
	رصيد (بيزانية)	٧٤/١٢/٣١
٣٠٠		

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما ينحصر من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء الوحيد أو المستحب . فبدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مدينة ، فإنه يمكن للحاسب أن يقوم بإثبات سداد الايجار مقدماً بإجراء القيد التالي :

١٢٠٠	من / الايجار المقدم إلى / التقدي	٧٤/٤/١
١٢٠٠	إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة إبتداء من ٧٤/٤/١	

وتحويل طرق القيد يصبح حساب الايجار المقدم، وهو من حسابات الأصول، مدينة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، وإذا ظل الأمر على ذلك حتى إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية وأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار . ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بما ينحصر منه . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية .

٩٠٠	من / الايجار إلى / الايجار المقدم	٧٤/١٢/٣١
٩٠٠	تحويل حساب الايجار بما يخص الفترة من إيجار تم سداه مقدماً	

ويرتّب على تحويل القيدين السابقين أن يظهر حسابا الايجار والايجار المقدم

كالآتي :

منه	لـ	ح/ الإيجار للمقدم	له
١٢٢٠٠	إلى ح/ النقدية	٧٤/٤/١	٩٠٠
			٣٠٠
١٢٢٠٠			١٢٢٠٠
منه	لـ	ح/ الإيجار	له

٩٠٠	إلى ح/ الإيجار للمقدم	٧٤/١٢/٣١	
-----	-----------------------	----------	--

ثم يقلل حساب الإيجار في الحساب النعامي ضمن حسابات المصروفات بقيود
الافئال السابق شرحها. ويظهر رصيد حساب الإيجار المقدم في الميزانية العمومية
كأصل من الأصول المتداولة، حتى تتم تسويته في الفترة الخامسة التالية مع حساب
الإيجار. ويظهر حساب الإيجار، والإيجار المقدم في ٧٥/١٢/٣١ بعد إجراء قيد
التسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	لـ	ح/ الإيجار	له
٣٠٠	رصيد	٥٧/١/١	١٢٢٠٠
١٢٢٠٠	إلى ح/ النقدية	٧٥/٤/١	٣٠٠
١٢٥٠٠			١٢٥٠٠
منه	لـ	ح/ الإيجار	له

١٢٢٠٠	إلى ح/ الإيجار	٧٥/١٢/٣١	١٢٢٠٠
١٢٢٠٠	المقدم		١٢٢٠٠
		٧٥/١٢/٣١	من ح/ الحساب
			الختام
			١٢٢٠٠

(عليك أن تقوم بإجراء قيود اليومية التي تم تسجيلها لذين الحسابين)

وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العادية. وعند سداد المصروف مقدما يصبح من مكوثات الاصول إلى أن تستند الخدمات التي أدت الى سداه ، فتم تحويله في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به حيث يتحول الأصل الى مصروف بمقدار ما استغادت به الفترة المحاسبية . وما ينطبق على الايجار المتقدم ، ينطبق على أقساط التأمين والفوائد للديانة المقدمة أو أى عنصر مصروف آخر يتم سداه مقدما وينطبق أكثر من فترة محاسبية واحدة ، وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلا فيما بعد .

٣ - ب : تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة : تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن يمتلكها في لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها ، أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مراوكة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد من غزور الوحدة من هذه الأصول . وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن غزور الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه . وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول حل إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .

وفيما يخص البضاعة ، فالتا سبق أن ترمضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة بحمل حساب البضاعة مديننا (و من حسابات الأصول) مقابل حمل حساب التقديري أو للوردون دائنا بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة متخلطة ، وعندما تتحدد تكلفة البضاعة المباعة بحمل حساب تكلفة البضاعة المباعة (و من حسابات المصروفات) مديننا هذه التكلفة مقابل حمل

حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائناً بها . وهذا ولم تتعرض
لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن تتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف
نرجع معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذي يجل $\text{س} /$ تكلفة البضاعة للبضاعة مدبناً
و $\text{س} /$ البضاعة دائناً من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على اللواد وللمهمات . فعند شراء اللواد
وللمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلاً أن منشأة راجب للتجارة
قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٠٨٠٠ جنيه منها ٣٠٠
لقدأ والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لإثبات هذه العملية كالآتي :

٧٠٢٠٠	من $\text{س} /$ المواد والمهمات (أصول)	تاريخ الشراء
	الى مذكورين	١١
٥٣٠٠	$\text{س} /$ التقديرية	
٢٠٥٠٠	$\text{س} /$ الموردون	
	إثبات شراء مواد ومهمات لقدأ وعلى الحساب	

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن اللواد وللمهمات المستخدمة
بلغت تكلفتها ٦٠١٢٠ جنيه — وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما
بعد — فإنه يلزم في هذه الحالة أنقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات
بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

٦٠١٢٠	من $\text{س} /$ المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ نهاية الفترة
	(مصروفات)	
٦٠١٢٠	الى $\text{س} /$ المواد والمهمات (أصول)	
	تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها ،	

تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يعمل
لحساب الديون المدومة تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل
من التقدير هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ، ويطلق عليه «خصص الديون
المشكوك فيها» .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها ومعالجتها محاسبيا للباب
الثالث من هذا الكتاب ، وذلك مع مراعاة أن الديون المدومة تعالج محاسبيا من
بنود المعروفات بعمل حساب الديون المدومة مدينا وجعل حساب العملاء
دائما .

٤-٥- أهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للشروع على مدار
هذه فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي ينقضي
بنهاية أمكالية الاستمرار في الحصول على خدماته . فالباقى مثلا تبسّج وتنهادر
عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير
صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ،
والآثاث والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الشايع
الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الأراضي .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات الشروع يصبح
من اللازم استبدالها بنهرها إذا كان للشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها
للشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري
استبعادها من الأصول . وإذا انتظر الشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل
تكلفتها على الإيرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد
عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول

المالكة أو البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لها .

فتلّا إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه وأحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الإنتاجية ومحملها للإيرادات بطريقة مرضية ، وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل بالتساوي بالطرق المرئية المقبولة قبولاً عاماً والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت ، « قسط الاهلاك السنوي » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك وإجراء التقسيات اللازمة في هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

وحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً في الباب الثالث . وعندما يتجدد قسط الاهلاك من الفترة المحاسبية يحمل على حساب « الاهلاك » ، وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب ينحصر لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهي العمر الإنتاجي للأصل يطلق عليه « حسابات خصص الاهلاك دائمة » .

١٠٠٠	من ح/ الاهلاك - ميانى	تاريخ نهاية العام
١٠٠٠	الى ح/ خصص الاهلاك - ميانى	
	اثبات اهلاك المبنى عن العام .	

ويقتل حساب الاهلاك في الحساب النعنامى باعتباره من حسابات المصروفات،
ويطرح مخصص الاهلاك من المهباني في جانب الاصول في الميزانية كما سوف
يتضح تفصيلا فيما بعد .

٣ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية
من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتي لم تسدد
قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجور
المستحقة ، الفوائد المدينة للمستحقة ، الإيجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية
والإعلان ، وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة
على الخدمة المعنية (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والإنارة مثلا) بمرور الزمن،
مع زيادة التزاماتها بإسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا
يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه
الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة بقيامهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه
جرت العادة - تسهلا للأجراءات المحاسبية - أن لا تسجل الأجور دفتريا
إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ
نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن
الفترة للمحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها
إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين
والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات
المصروفات ويظهر إلزام الوحدة للمحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أدائها
خلال الفترة للمحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه فيها ما تم سداده فعلا خلال الفترة ببلغ
مقداره ١١٢٠٠ جنيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة :

٢٥٠٠	من -/ الأجر	تاريخ نهاية الفترة
٢٥٠٠	الى -/ الأجر المستحق	
	إثبات الأجر للمستحقه للعاملين والتي لم تسدد بعد .	

(وعليك تصوير حساب الأجر والأجر للمستحقه في هذه الحالة) :
ويقتل حساب الأجر في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر وصيد حساب الأجر للمستحقه بين الإلتزامات في اللبازية العمومية حتى يتم سدادها .
وما ينطبق على الأجر ينطبق على باقى عناصر المصروفات للمستحقه .
ولناخذ في سبيل زيادة الإيضاح بند الفوائد مثلا ، لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل أستفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل أستفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية .
وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفا مقابل أستفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلا أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠.٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦ % ، وذلك بتاريخ ١ / ١٠ / ١٩٧٤ .
وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .
من كل عام ، فكيف تعامل الفوائد المدينة على القرض في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .
الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى في هذا الصدد . فإذ أن محلات عبد الحميد قد أستفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ومن ثم يصبح من الواجب تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٧٤ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي ($100.000 \times \frac{6}{100} \times \frac{3}{12} = 1500$ جنيه)
ويجرى إثبات قيد التسوية التالى لإثبات الفوائد المستحقه حتى نهاية السنة المالية :

٧٤/١٢/٣١	من / الفوائد المدينة (مصروفات) الى / الفوائد المستحقة (التزامات) اثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة .	١٥٠
----------	--	-----

ويقتل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الإلتزامات في التبرانية العمومية .

٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول . وفي بعض الأحيان نجد أن الإيرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن . ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن . غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفتريا بصورة لحظية . وكما هي العادة فإنه تسهلا للإجراءات المحاسبية في هذه الحالة - يؤجل إثبات الإيرادات دفتريا حتى تنقضى فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم في شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلا أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الإلتزام قبل الغير بصورة مؤقتة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات في أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب تطبيقا لقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات التي تنجني الفترة

المحاسبية - ونظراً على الفوائد للدين - أن يقوم بنسوية الإيرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الإيرادات وأظهار الأصول المقتابلة لحافى الميزانية. ولنفترض مثلاً أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٠.٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تعمل سعر فائدة ٢٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء. ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١/٤/٧٤ وأن سفتها المالية تلتصق في ٣١/١٢/١٩٧٤.

وهل هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١/١٠/٧٤ من كل عام. وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١/١٠ يجرى إثبات القيد الآتى:

٣٠٠	من ح/ التقدير (أصول)	٧٤/١٠/١
٣٠٠	إلى ح/ الفوائد الدائنة (إيرادات)	
	إثبات تحميل الفوائد على سندات الحكومة	
	لمدة نصف سنة $\left(\frac{2}{12} \times \frac{2}{100} \times 200.000 \right)$	

وفي ٣١/١٢ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة لفترة المحاسبية من ثلاثة أشهر من ١/١٠ إلى ٣١/١٢ والتي لن تحصل حتى ١/٤ من الفترة التالية، ويقوم بإجراء قيد القسوية التالى :

١٥٠	من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)	٧٤/١٢/٣١
١٥٠	إلى ح/ الفوائد الدائنة (إيرادات)	
	تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة	
	المستحقة حتى نهاية العام	
	$\left(\frac{2}{12} \times \frac{2}{100} \times 200.000 \right)$	

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (التفدية والفوائد الدائنة المستحقة). ويقتل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي، ويظهر حساب الفوائد الدائنة للمستحقة في حسابات الأصول في الليزانية (أصول مندورة). وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقي عناصر الإيرادات المتنوعة كالممولات الدائنة مثلا والسهمرة والإيجارات الدائنة، وما إلى ذلك.

• - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه للمضاد للمصروفات المقدمة. فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذي تشغله مقدما لفئته مثلا، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدما. والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز إحتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها الغير مقدما قبل أداء الخدمات ذاتها. ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء الخدمات للمقابلة لها. فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التي مقابلها، وما يستتبعها من مصروفات، تعتبر من مكونات عناصر للمصروفات في الفترة التي تم أداء الخدمات فيها - فإن قاعدة المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر للمصروفات المتعلقة بها لن تتحقق. ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتتلاقى هذا الوضع.

ولنفرض مثلا أن شركة عبد الستار التجارية توجر أحد مبانيها الغير مقابل ليجار سنوي قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدما اختياراً من تاريخ إبرام العقد في ١/٧/١٩٧٤. وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ. فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتي.

١٢٣٠٠٠	من ح/التقديرة	٧٤/٧/١
١٢٣٠٠٠	إلى ح/الايجار الدائن المقدم	
	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة إختياراً من	٧٤/٧/١

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن للمقدم (وهو من حسابات الخصوم) دائناً بالقيمة بدلاً من حساب الإيجار الدائن (وهو من حسابات الإيرادات) أي بما لنفس منطلق الطريقة الثانية التي عرضناها في معالجة الإيجار (للدين) للمقدم. وإذا كانت السنة المالية تلتهى في ٧٤/١٢/٣١، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالي :

٦٣٠٠٠	من ح/الايجار الدائن المقدم	٧٤/١٢/٣١
٦٣٠٠٠	إلى ح/الايجار الدائن	
	تسوية حساب الإيجار الدائن المقدم	
	في حساب الإيجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقتل رصيد حساب الإيجار الدائن ضمن بنود الإيرادات في الحساب الختامي ويظل رصيد حساب الإيجار الدائن للمقدم ضمن بنود الخصوم في الميزانية العمومية .

٦ - ملخص لأثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص ما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة. كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة، ومن ثم تؤثر في نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر. ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة في صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية			سبب التحويلة
الفترة أو الفترات المستقبلية	الفترة الحالية	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	
ما يبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه	تتحول الخدمات المستفدة أو الكمية الأصول يستعمل هذه المستفدة — مدة إلى في الفترات المقبلة.	تسجل عند السداد أو الثراء في حسابات الأصول يجعل هذه المدينة بها. مصروف يجعل حسابات الأصول دائنة بها .	١- تحول الأصول إلى مصروفات
تجمل الالتزامات مدينة هند السداد	تجمل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة		٢- للمصروفات المستحقة.
تتحول الأصول المعينة الى نقدية	تجمل الأصول مدينة بها مقابل جعل الإيرادات دائنة . بالتحويل.		٣- الإيرادات المستحقة
ما يبقى يمثل التزام مقادير ما يتم اكتسابه بأداء خدمات في	تتحول إلى إيرادات مقادير ما يتم اكتسابه بأداء خدمات في	تجمل الأصول مدينة مقابل رئيسادة منها بأداء الخدمات المستقبلي ، يتحول المقابلة يجعل الحساب الى إيرادات بأداء المعين في الالتزامات تلك الخدمات . مدينة وحساب الإيرادات دائنة .	٤- الإيرادات المتسقة

٧ — ورقة العمل وقبوض التسوية وقبوض الاقفال :

نعرضنا في الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قبوض الاقفال وإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية . ثم تعرضنا في البنود السابقة من الفصل الحالي إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك في نهاية الفترة المحاسبية .

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما تتم في العادة بعد إعداد ميزان المراجعة ، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحجر بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصا ص حيث أنها تتفعل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن نستثنى منها حسابات المقدمات والمستحققات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام . ويستحسن في كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحجر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام .

وتتطلب عملية إجراء التسويات في نهاية العام حل العديد من التفاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليات آخر العام من إجراء تسويات وأقفال حسابات وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً « ورقة العدل » . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبياً ، وتقسّم إلى عدد من الأعمدة ، تساعد في تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية :

- ١ — خانة لاسم الحساب .
- ٢ — خانتان لميزان المراجعة جهائيه للدين والدائن قبل التسويات .
- ٣ — خانتان لإثبات عمليات التسويات .
- ٤ — خانتان لميزان المراجعة جهائيه بعد إجراء التسويات .
- ٥ — خانتان للحساب الختامي أحدهما للمصروفات والآخرى للإيرادات .
- ٦ — خانتان للميزانية العمومية أحدهما للأصول والآخرى للخصوم .

وعلى هذا الاساس يمكن للحاسب أن يقوم بإجراء قيود الانفصال وتبويب التسوية وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .
وفى على نموذج مصرف لورقة العمل بمحاناتها المختلفة .
الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ١٢ / ٣١

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

وتورد فيما يلي مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات وأقفال الحسابات وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات

في ١٢ / ٣١ / ١٩٧٤ :

الحساب	أرصدة حائنة	أرصدة مدينة
	حيه	جيه
مباني		٤٥٥.٠٠٠
السيارات		٢٠.٥٠٠
عدد وأدوات		٥.٠٠٠
مضاعة		١٦٥.٠٠٠
مواد ومهمات		٢٧.٥٠٠
ملاص		٣٥.٠٠٠
إيجار		٢.٥٠٠
أجور		٧.٥٠٠

دعاية وإعلان	٢٣٣٠٠	
مصرفات مقبوضة	٨٧٧٠٠	
رأس المال	١٥٠٠٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٩٥٠٠	
مبيعات خدمات	٢٢٤٠٠	
عمولات	٢١٠٠	
دائون	٢٥٠٠٠	
	<u>٢٢٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٠٠٠٠</u>

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها في ١/١/١٩٧٤، وأعطيت المعلومات التالية:

- ١ - تكلفة البضاعة للبيع بلغت ٧٢٠٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢٠٠٠ جنيه .
- ٣ - بلغت المبيعات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترية ولم تحصل بعد ٤٢٠٠٠ جنيه .
- ٤ - بلغ أهلاك المباني من العام ٢٠٠٠ جنيه ، وأهلاك السيارات ٢٥٠٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الأجرة المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

(١) أعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

(٢) إثبات قيود التسوية وقيود الأقفال في دفتر اليومية .

وللوفاء بالمطلوب الأول تقوم بالخطوات التالية :

- ١ - قم بنقل أرصدة حسابات الاستاذ وأسماءها إلى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الاستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفحة المنفصلة ولكنه في مثالنا الجاري نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدون الأرصدة في الخانتين المخصصين لميزان المراجعة قبل في التسويات في ورقة العمل .

- ٢ - قم بإجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخانتين المخصصتين لذلك، وكم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الخبر في ورقة العمل .

٣ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت بإجرائها في الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي . قم بجمع الجائدين وحدد الفرق بينها وضع مقابل هذا الفرق في خانة باسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام) .
٥ - قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والنصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للزيادة العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الناتج (أو المدين) في الليزانية ، ثم قم بجمع الجائدين لتتحقق من توازنهما .

ووضح استيفاء هذه الخطوات على المثال قصص البحث كالاتي :

١ - نقرم بنقل أسماء الحسابات كما وردت بميزان المراجعة (قبل التسويات) في الخانة المخصصة لها في ورقة العمل ، ثم نقوم بتدوين رصيد الحساب على حسب طبيعته في الخانة الملائمة من خانتى ميزان المراجعة ، فالمباين مثلا من الأصول ، ورصيدهما مدين بطبيعته وبالتالي تظهر في خانة المدين في ميزان المراجعة ، كذلك الإيجار مثلا وهو من يترو للمصروفات ومدين بطبيعته بينما الدائرون ومبيعات البضاعة مثلا من الحسابات الدائنة بطبيعتها ورصيدهما دائن فيظهر في خانة الدائن .

٢ - نتنقل بعد ذلك لإجراء التسويات طبقا للبيانات المدخلة . ويتطلب الأمر في هذا الصدد بحث كل تسوية على حدة وتحليل آثارها على الحسابات البنعية كما هو كذا بصدد إجراء قيد يومية . فالتسوية الأولى مثلا الناقصة بتكلفة البضاعة للبيعة معني أن رصيد البضاعة الوارد في ميزان المراجعة والمدين بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنيه يجب انقاصه بتكلفة ما تم بيعه من البضاعة وقدره ٧٢٠٠٠ جنيه . وبهذا

أن حساب البضاعة مدين بطليحة (لأنه من الأصول) فلا تقاسه يلزم الأمر جملة
دائنا بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه . وعلى هذا الأساس تدون هذه القيمة على سطر حساب
البضاعة في حالة التسويات في الجانب الدائن . وحتى يكتمل القيد لابد من
فتح حساب جديد ، أى إضافة حساب جديد في ورقة العمل بأسم حساب
تكلفة البضاعة للباعة ونجمله مدينا في حالة التسويات (لأنه لم يكن موجوداً في
ميزان المراجعة قبل التسويات) بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه . (انظر ورقة العمل ص ١٧٤) .
ويسمى نفس المظن على التسوية الثانية الخاصة بتكلفة المواد وللجهات المستخدمة .
أما التسوية الثالثة الخاصة بالعمولات المستحقة الشركة فيمكن أن ننظر إليها
كالآتي : العمولات من بنود الإيرادات وبالتالي فهي تظهر كرسيد دائن في ميزان
المراجعة . وبما أن هناك عمولات مستحقة الشركة فردا يعنى أن الشركة أدت
خدمات لعملائها فعلا دون أن تحصل على قيمتها ، أى أن إيراداتها زادت فعلا
ولكن القيمة لم يتم قيدما في الدفاتر لعدم تحصيلها . وعلى هذا الأساس يصبح من
الواجب زيادة رصيد العمولات (لإيرادات) الدائن وذلك يجعله دائنا في حالة
التسويات (الجسائب الدائن) بقيمة العمولات المستحقة . وحيث أن هذه
العمولات المستحقة تمثل حقاً للشركة قبل النهر فانها تزدى إلى زيادة الأصول .
وبذلك يضاف حساب جديد في ورقة العمل بأسم العمولات المستحقة (أصول)
ويجمل مدينا بقيمة العمولات المستحقة في حالة التسويات ، وبذلك يكتمل القيد .
أما التسوية الرابعة الخاصة بالأهلاك فيلاحظ أنه لا يوجد حساب للأهلاك
في ميزان المراجعة ، وبذلك يستدعى الأمر فتح حساب للأهلاك — ميانى ،
وحساب للأهلاك — سيارات بأضافتها لورقة العمل . ونحيت أن كلا الجسائبين
من حسابات المصروفات فيجعل كل منهما مدينا في حالة التسويات بالقيمة المحددة
له ، وحتى يكتمل القيد الخاص بكل من المصنفين يلزم الأمر إضافة حساب جديد

الشركة العامة للتجارة والخدمات

التصنيفات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٤٥٠٠	مباقي
			٢٠٠٠٠	سيارات
			٥٠٠٠	معدات وأدوات
(١) ٧٢٠٠٠			١٦٥٠٠٠	بضاعة
(٢) ٧٢٠٠			٢٧٠٠٠	مواد ومهمات
			٢٥٠٠٠	عملاء
			٢٠٥٠٠	إيجار
	(٥) ٢٠٥٠٠		٧٠٥٠٠	أجور
			٢٠٢٠٠	دعاية وإعلان
			٨٢٧٠٠	مصرفيات متنوعة
		١٥٠٠٠٠		رأس المال
		١٠٩٠٥٠٠		مبيعات بضاعة
		٢٢٠٤٠٠		مبيعات خدمات
(٣) ٤٢٠٠٠		٢٠١٠٠		حوالات
		٢٥٠٠٠٠		دائنون
		٣٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	
	(١) ٧٢٠٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٢) ٧٢٠٠٠			مواهب ومهمات مستخدمة
	(٣) ٤٢٠٠٠			حوالات مستحقة
	(٤) ٤٠٥٠٠			الاملاك
(٤) ٤٥٥٠٠				خصم الاملاك
(٥) ٢٠٥٠٠				الأجور للمستحقة
				أرباح العام
٩٠٠٤٠٠	٩٠٠٤٠٠			

ورقة العمل لسنة المالية المنتهية في ١٩٧٤/١٢/٣١

الميزانية العمومية		الحساب الختامي		موازن المراجعة ومد التحويلات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	٤٥٠.٠٠٠				٤٥٠.٠٠٠
	٢٠.٠٠٠				٢٠.٠٠٠
	٥.٠٠٠				٥.٠٠٠
	٩٣.٠٠٠				٩٣.٠٠٠
	١٩.٨٠٠				١٩.٨٠٠
	٢٥.٠٠٠				٢٥.٠٠٠
			٢.٥٠٠		٢.٥٠٠
			١٠.٠٠٠		١٠.٠٠٠
			٢.٣٠٠		٢.٣٠٠
			٨.٧٠٠		٨.٧٠٠
١٥٠.٠٠٠				١٥٠.٠٠٠	
		١٠٩.٥٠٠		١٠٩.٥٠٠	
		٣٢.٤٠٠		٣٢.٤٠٠	
		٧.٣٠٠		٧.٣٠٠	
٢٥.٠٠٠				٢٥.٠٠٠	
			٧.٢.٠٠٠		٧.٢.٠٠٠
			٧.٢.٠٠		٧.٢.٠٠
	٤.٢.٠٠				٤.٢.٠٠
			٤.٥٠٠		٤.٥٠٠
٤.٥٠٠				٤.٥٠٠	
٢.٥٠٠				٢.٥٠٠	
٤.٠.٠٠٠			٤.٠.٠٠٠		
٢٢٢.٠٠٠	٢٢٢.٠٠٠	١٤٩.٢.٠٠	١٤٩.٢.٠٠	٢٢١.٢.٠٠	٢٢١.٢.٠٠

لنخصص الاهلاك لكل ، حيث لم يظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ويحمل
دائنا فى خانة التسويات بالقيمة (أنظر رقم (٤) فى ورقة العمل) .

وتمنى التسوية الخامسة أن الشركة حصلت على بعض خدمات هامليها دون
أن تسدد القيمة حتى نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي يلزم زيادة الأجور (مصروفات)
مقابل أظهار التزام الشركة قبل هامليها فى بتود الإلتزامات فى الميزانية . وعلى
هذا الأساس يجعل حساب الأجور مديننا فى خانة التسويات (حتى يرداد
بالقيمة) بمبلغ ٢٠٥٠٠ جنيه مقابل فتح حساب جديد فى ورقة العمل بأسم
الأجور المستحقة (الإلتزامات) وجعله دائنا بالقيمة (أنظر رقم (٥) فى ورقة العمل) .

٢ - بعد إجراء التسويات على ورقة العمل فى الخاتمين المخصصين لذلك
تقوم بجمع الصفوف جماعيا جريا لكل من خاتمي ميزان المراجعة قبل التسويات
والتسويات معا ويظهر الرصيد الجديد المعدل بالتسويات فى الجانب الملائم من
خاتمي ميزان المراجعة بعد التسويات . فلو نظرنا إلى صف البضاعة مثلا لوجدنا
أن الرصيد مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه وجعل دائنا فى خانة
التسويات بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه ليصبح الرصيد المدين المتبقى ٩٣٠٠٠ جنيه يظهر
فى الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . أما إذا نظرنا للأجور مثلا
ف نجد أن حسابها مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه وجعل مديننا فى
التسويات بمبلغ ٢٠٥٠٠ جنيه ليصبح الرصيد الجديد مديننا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه
تمثل الأجور التى استفادت بها الفترة المحاسبية كما يظهر فى الجانب المدين من
ميزان المراجعة بعد التسويات . ويلاحظ أن الحسابات الجديدة المضافة فى ورقة العمل
تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما تظهر فى خانة التسويات وفى نفس الجانب :
٤ - بعد ذلك نقوم بتحديد حسابات المصروفات ونقلها الجانب المدين
من خاتمي الحساب الختامى ونحدد حسابات الإيرادات ونقلها الجانب الدائني

من خاتنى الحساب الختامى ، وحسابات الأصول تنقلها للجانب المدين من خاتنى الميزانية والنصوم تنقلها للجانب الدائن من خاتنى الميزانية ، ويراعى أن ذلك كله من واقع خاتنى ميزان المراجعة بعد التسويات .

• — تقوم بعد ذلك برصيد خاتنى الحساب الختامى ، فإذا ظهر الرصيد في خاتمة المدين (يعنى رصيد دائن أو أرباح) يدون مقابلة في خاتمة أسم الحساب « أرباح العام » ، وتدوّن القيمة فى الجانب المدين من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب الدائن فى خاتنى الميزانية . أما إذا ظهر الرصيد فى الجانب الدائن (يعنى رصيد مدين أو خسائر) فيدون مقابلة في خاتمة أسم الحساب « خسائر العام » ، ويدوّن المبلغ فى الجانب الدائن من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب المدين من خاتنى الميزانية (أنظر البند الأخير فى ورقة العمل) .

وتظهر ورقة العمل للثال تحت البحث كما هو موضح فى الصفحتين السابقتين :
ويتمحص ورقة العمل يتضح الآتى :

١ — أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائيا إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة فنجد أن مجموع ميزان المراجعة يتساوىان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة لحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها ويمتد قائمة بذاتها . ويتساوى جانب ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانبى الحساب الختامى وجانبى للميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) فتوضح الأرباح فى الجانب للمدين من الحساب الختامى لتشكل للنصم الجانب للجانب المصروفات للمدين والأصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن

والأكبر (والعكس في حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً في الجانب الدائن من حسابات الليزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامي والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافي الربح (أو صافي الخسارة) .

٢ - يمكن إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خاتمة المدين ، مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخاتمة ، وتجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خاتمة الدائن ، دائنة بالمبالغ الواردة في هذه الخاتمة . وقد قسما بتزقيم التسويات أوقاما وضعت بين أقواس لتبين طرفي كل تسوية ، المدين والدائن .

٣ - يمكن إجراء قيود الاقفال اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامي حيث يجعل الحساب الختامي مدينة والحسابات الوارد أرصدها في خاتمة المدين ، دائنة ، وتجعل الحسابات الوارد أرصدها في خاتمة الدائن مدينة ، مقابل جعل الحساب الختامي دائنة .

٤ - يمكن تصوير الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة حيث تحتوي الخاتمتان المخصصتان للحساب الختامي على البيانات اللازمة لأعداده ، وتحتوي الخاتمتان المخصصتان للميزانية العمومية على البيانات اللازمة لأعدادها .

المطلوب منك : (١) أن تقوم بإعداد الحساب الختامي لشركة التجارة والخدمات عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١/١٢/٧٤ ، وتصوير للميزانية العمومية في ذلك التاريخ .

(٢) أن تقوم بأعداد قيود الإقفال من واقع ورقة العمل .

وما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي :

من مذكورين		
(٥) م/الاجور		٢٣٥٠٠
(١) م/تكلفة البضاعة المباعة		٧٢٣٠٠٠
(٢) م/مواد ومهمات مستخدمة		٧٢٣٠٠
(٣) م/حمولات مستحقة		٤٣٢٠٠
(٤) م/الاعلاك		٤٣٥٠٠
الى مذكورين		
(١) م/البضاعة	٧٢٣٥٠٠	
(٢) م/للمواد وللمهمات	٧٢٣٠٠	
(٣) م/حمولات	٤٣٢٠٠	
(٤) م/خصص الاعلاك	٤٣٥٠٠	
(٥) م/الاجور للمستحقة	٢٣٥٠٠	
تسوية الحسابات عن العام		

وبلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالتقيد كما وردت بورقة العمل حتى
يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها ، ولانترد هذه الأرقام عادة في قيد
اليومية .

أستلة وتعارين على الفصل الرابع

أولا - الاستلة :

(١) قم بتعريف كل ما يأتي من طريق ما تراه ملائماً من أمثلة .

تحويل الأصول إلى مصروفات ، زيادة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات ،
زيادة للمصروفات مقابل نقص الأصول ، زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول ،
زيادة الإيرادات مع الأصول والالتزامات ؟

(٢) ماهي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

(٣) ماهي فوائد استخدام ورقة العمل ؟

(٤) علل لماذا تعتبر كل من المعيار التالية خطأ أو صواب :

أ — يمثل الإيجار المقدم (دائن) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية العالية
ويخص الفترة أو الفترات التالية :

ب — إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت
القسمة البالغ قدره ٣٠٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين في ١/٩/٧٤ ،
وكانت السنة المالية تنتهي في ٣١/١٢/١٩٧٤ فإن مصروفات سنة ٧٤ تتحمل
بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ويعتبر الباقي من الالتزامات .

ج — يمكن أن تحمل للواد والمهمات المشتراة على حسابات للمصروفات (أي
يجعل بها حساب للمصروف مديناً) عند الشراء ، ثم تتحدد بمكلفتها ما لم يستخدم
منها في نهاية العام وتُسَوَّل من حسابات للمصروفات وتتحول إلى أصل .

د — في ٣١/١٢/١٩٧٤ تم إجراء قيد التسوية الآتي :

٥٠٠ من / الإيجار للمقدم (أصل)

٥٠٠ إلى / الإيجار (مصروف)

وكان الإيجار المدفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك أن
التقيد الذي تم إجراؤه عند سداد الإيجار في ١/٧/١٩٧٤ هو :

١٢٠٠ من / الإيجار للمقدم (أصل)

١٢٠٠ إلى / التقديرات (أصل)

٨ - لا يمكن إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية إلا على ووة العمل.
و - لا بد من حساب الاملاك على كل الأصول الثابتة للشروع دون استثناء حيث أن استخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .

ز - تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الإلزامات .

ح - الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها وتؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الإلزامات .

ط - يؤدي سداد المصروفات مقدماً إلى زيادة المصروفات وزيادة الإلزامات حيث يتم سدادها نقداً .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد، حيث تنتهي السنة المالية في ذلك التاريخ : أرصدة مدينة : إيجار مقدم ٧٣٢٠٠ ، آلات ومعدات ٣٦٥٠٠ ، مصروفات عمومية ١٣٢٠٠ ، مواد ومهمات ٢٢٥٠٠ ، أرصدة دائنة : فوائد دائنة ٥٦٤٠ ، إيرادات مقدمة ٨٤٠٠ ، غنص إهلاك آلات ٨٥٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن : (١) بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه . (٢) يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء من خدمات لم يتم أدائها في تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠٠ جنيه . (٣) يسدد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليعطى الفترة حتى ١٢/٢١ . ويبلغ الإيجار السنوي للمبنى ٨٠٠ جنيه . (٤) تستهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . (٥) بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٤٠ : جنيه . (٦) بلغت تكلفة المواد والمهمات

المستخدمة حتى ٦/٢٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه .
 المطلوب : إجراء قيود التوبة اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة
 لإثبات هذه العمليات وإعداد ميزان المراجعة الجوى :

التمرين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة الشركة هر عبد التواب كما يظهر في ١٢/٣١ ، قبل
 إجراء التسويات .

دين	دائن
أثاث و مركبات	٥٦٢٢
مواد ومهمات	٤٥٥٠
بضاعة	٦٧٢٠
أيجار مقدم	٧٦٨
عملاء	٢٢٢٨٠
تقديرة	١٠٢٢٠٠
أجور	٢٢٣٠٠
مصرفات عمومية	٤١٥٠
مبيعات خدمات	٦٥٥٠
مبيعات بضاعة	٧٢٢٠٠
رأس المال	٢٢٢٠٠٠
دائنون	٢٢٥٠٠
خصم اهلاك اثاث و مركبات	٢٥٠

٢٨٥٥٠

٢٨٥٥٠

فأذ أعلنت أن :

- (١) يستهلك الأثاث والآليات واقع ٢٥٠ جنيه سنويا .
- (٢) بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٠٧٥٠ جنيه
- (٣) بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٠٢٢٠ جنيه
- (٤) قدرت الديون المشكوك في محصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه .
- (٥) بلغت الأحمور المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .
- (٦) بلغت قيمة التخدمات المتروكة للملاء والتي لم تسجل في القوائم ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث ، وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بأعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .

(٢) قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل . ثم قم بإجراء قيود الاقفال ، وقم بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .

التدوين الثالث :

فما يل ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم إعدادها في ١٢/٣١ .

المطلوب :

- (١) استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال وأعداد الحساب الختامي والميزانية ، (٢) صياغة التسويات التسعة بالصورة التي تری أمامك وقدمها إلى إمرأتها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال : (١) بلغ اهلاك الآلات والخدمات عن العام ٢٦٠ جنيه) .

التصويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
مدین	دائن	مدین	دائن	
		٢٢٣٤٠٠		آلات ومعدات
(١) ٢٦٠		٢٣٠٨٠		خصم اهلاك آلات ومعدات
(٢) ٤٨٠		١٣٢٦٠		مواد ومهمات
(٣) ٣٢١٠٠		٤٥٣٤٠٠		بضاعة
(٤) ٦٠٠		١٠٨٠٠		ايجار مقدم
(٥) ٤٠٠		٦٠٠		تأمين مقدم
		٣٠٣٦٠٠		نقدية
		٩		رأس المال
		١٦٣٠٠٠		اوراق دفع
	(٦) ٨٠٠	٢٣٤٠٠		ايرادات مقدمة متنوعة
		٧٣٤٢٠		ايرادات خدمات
		٣٧٣٢٠٠		مبيعات بضاعة
(٧) ٢٧٠		٤٣٦٢٠		اجور ومرتبات
(٨) ١٩٠		٢٣٤١٠		مصرفات عمومية
		٩	٩	
(١) ٢٦٠				اهلاك آلات ومعدات
(٢) ٤٨٠				مواد ومهمات مستخدمة
(٣) ٣٢١٠٠				تكلفة البضاعة للبياعة
(٤) ٦٠٠				ايجار
(٥) ٤٠٠				تأمين
(٦) ٨٠٠				ايرادات متنوعة
(٧) ٢٧٠				اجور ومرتبات مستحقة
(٨) ١٩٠				مصرفات عمومية مستحقة
(٩) ٢٢٠				فوائد على اوراق الدفع
(٥) ٣٢٠				فوائد مستحقة

الفصل الخامس

في

ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة

١ - مقدمة:

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي — كما سبق وتبيننا — الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي:

١ — يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الإثبات في الدفاتر في صورة تامة ومكتملة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، ويعنى تمام العملية وإكمالها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ — يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة .

٤ — يتم تحويل العمليات التي يجرى إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ — في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بتزويد حسابات الأستاذ ويقوم بإعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق إعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ — يقوم المحاسب — في المادة — بإعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء

التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية . ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترجيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ - يقوم المحاسب بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم إعداد الحساب عن لفترة المحاسبية ، ويتم ترجيل قيود الإقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم بإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضا ، كما يمثل محوذا الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال .

ونتناول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

٤ - مثال توضيحي :

بدأت شركة صبحى عبد الحميد لخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٧٥ بالميزانية الافتتاحية التالية : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٧٥ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٧٤) .

شركة صبحى عبد الحميد
الميزانية العمومية في ١٩٧٤/١٢/٣١

أصول	خصوم	
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	رأس المال ٥٠٠٠٠
١٣٠٠٠	سيارات	أرباح محجورة ٩٣٠٠
٦٧٧٠٠	مواد ومهمات	قرض البنك ٣٠٠٠٠
٥٣٠٠	بضاعة	دائنون ١٧٠٠٠
٢٤٥٠٠	عملاء	أجور مستحقة ١٢٠٠
١٠٠٠٠	أوراق قبض	مخصص إهلاك أثاث ١٥٠٠
٤٠٠٠٠	نقدية	عكس إهلاك سيارات ٣٠٠٠
<u>١١٢٠٠٠</u>		<u>١١٢٠٠٠</u>

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ	المعملية
١ / ١	حصلت الشركة على زيادة في رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة في نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .
١ / ٣	قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠٠ جنيه فحصل منها ٧٠٠ جنيه نقدا . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيده حسابا البالغ ٣٥٠٠ جنيه، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
١ / ٥	باعته الشركة إحدى السيارات المملوكة لها والتي تبلغ تكلفتها ٥٠٠٠

جنيه ، ويلغ مخصص الإهلاك الخاص بها ١٠.٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٠٨٠٠ جنيه نقدا .

١/٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨.٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢.٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

١/٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠.٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧.٣٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢.٦٠٠ جنيه .

١/١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في ٧٤/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه من سنة وفي نفس اليوم أنفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لزاولة عملياتها فيه اعتبارا من ١/١٥ ولمدة سنة بإيجار سنوي قدره ١.٣٠٠ جنيه سددت نقدا .

١/١٥ أنفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ ارصدتهم ١٠.٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بالمر رجسي من ٧٥/١/١ بمعدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل سنة أشهر الى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١/١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والإدارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٢.٣٠٠ جنيه .

١/٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقدا بمبلغ ٦.٥٠٠ ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧.٦٥٠ جنيه تحسنت نقدا .

١/٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤.٣٢٠ جنيه تحصل منها نقدا ٣.٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف

على نشر اعلاناتها اعتبارا من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل
٥٥٠ جنيه سدوت نقدا .

١/٢٩ - سدوت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٥٠٠ جنيه
من أوراق القبض .

١/٣١ - بلغت الأجور المستحقة عن باق الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠
جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثاني من
الشهر ١٣٠٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما قدر
تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٧ جنيه .

- يستهلك الآلات والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك
السيارات المثبتة سنويا بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ إيجار المبنى
القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٢٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد كل قرض البنك بمعدل ٦ ٪ سنويا .

المطلوب : توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - أ - تعديد العمليات الثامنة والتحقق من مستنداتها ولقدها في اليومية:
سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة لو ترتب عايبا تبادل موارد أو خدمات ،
ولا يكفي مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلا كقرينة للايجابيات الدفترى ،
لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق ح كتابيا .
فإن اتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة في تاريخ لاحق لا يترتب
عليه قيد وفتره إلا اذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة
مقدما ، أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقداً أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . هذا بالإضافة إلى ما يفيد إستلام البضاعة بمخازن الشركة بالسكيات التي وردت في فاتورة المورد وطبقاً للوصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلاً لا بد وأن يكون هناك مستند الصرف يوضح أحقية المستلم للبائع فيه ، كما يوقع المستلم النقدي عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات إعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعلن (الخارجي) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها . أو قيد الفوائد المستحقة . ويقسم المحاسب في هذه الحالة بإعداد مستند القيد الذي يوضح مبرراته ، والذي غالباً ما يكون مؤيداً في هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع إيضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدھا في الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى نتحقق لنسأ المرونة في توضيح الأفكار .

العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على إضافة لرأس مالها : حماية تأمة ترمب عليها
المحصل على أصول مقابل زيادة رأس المال . ويكون مستند القيد المبدئي هو
سرورة إيصال إستلام النقدية المودع من صراف الخزينة أو صورة إيصال الإبداع
بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتي :

٢٥٠.٠٠٠	من ح/ النقدية
٢٥٠.٠٠٠	إلى ح/ رأس المال
تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، إصال الخزينة	
رقم — أو إصال ابداع رقم — بنك - بتاريخ	
١٩٧٥/١/١ .	

: اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق أي تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تأمة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها وأصبحوا ملتزمين بالشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التي ترسها الشركة لعملائها ومستند قيد المنحصل نقدا هو صورة إصال الخزينة ، ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين	
٧٠٠	ح/ النقدية
٥٥٠	ح/ العملاء
١٢٥٠	إلى ح/ مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم —

بتاريخ ١/٣ وإيا مال خزينة رقم — بتاريخ ١/٣

: الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أي تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تأمة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٠٨٠٠ جنيه . وتخل صورة عقد

البيع الابتدائي وابطال الخريفة مستندا لتقدير يبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئيا في تكلفة استخدام المركبة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة المركبة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التي توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضا . ولما كانت السيارات من الأصول التي تقتطعها المركبة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها في هذه الحالة ، فإن يبيع لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم في العادة توسط حساب للأصل المباع ، وهو في هذه الحالة س/ السيارة المباعة يستخدم الآتي :

— تحول تكلفة الأصل المباع من حسابه الأصل الى س/ الأصل المباع عن طريق سجل الأول دائما والثاني مدينا .

— يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من س/ يخص الإهلاك لحساب الأصل المباع بسجل الأول مدنيا والثاني دائما .

— يجعل حساب الأصل المباع دائما ثمن البيع .

— يقل الرصيد المتبقى في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب التمامي كأرباح أو خسائر بيع الأصول يطلق عليها أرباح أو خسائر رأسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية . وإطلاكا من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

٤٠٠٠ ر من س/ السيارة المباعة

٤٠٠٠ ر الى س/ السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٢٠٠٠	من / ح/ مخصص اهلاك سيارات
١٢٠٠٠	الى / ح/ السيارة المباعة
	تحويل ما يخص السيارة المباعة من اهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .

٢٠٨٠٠	من / ح/ النقدية
٢٠٨٠٠	الى / ح/ السيارة المباعة
	تحصيل ثمن بيع السيارة ، إيصال خزينة رقم — بتاريخ ١/٥

٢٠٠	من / ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية
٢٠٠	الى / ح/ السيارة المباعة
	انقلا خسائر بيع السيارة في / ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية .

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر.
كان حساب الارباح والخسائر الرأسمالية يحمل مدينا بالخسائر ويحمل هائسا
بالارباح ويقفل رصيده في الحساب الختامى في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد
كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه الا اننا تمعنا أن يكون
ما تم توريده فعلا ، بخلاف ذلك ، حتى تضع فكرة العمليات التامة التي يترتب
عليها تبادل فنى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية
التامة الواجة القيد ذفريا ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة

مكرونا من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام ويكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠	من / البضاعة
٨٥٠٠	الى / الدائنين .

ورود بضاعة على الحساب من المورد — فاتورة
المورد رقم — بتاريخ — وإذن ورود مخازن رقم —
بتاريخ ١/٧ .

: تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه فأن ما قام العميل به بداده فعلا ويصبح محل لإببات دفترى هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتي :

٢٣٠٠	من / النقدية
٢٣٠٠	الى / الملاء

المتحصل من العميل حسين — إذن خيرية رقم —
بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة عملية تامة — تتداتها الأساسية هو ائير البيع المرسلة الملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال التخزينه . ويتم لإبباتها كالآتي :

٧٢٠٠	من مذكورين
٧٢٠٠	الى / النقدية
٣١٠٠	الى / الملاء

١٠٣٠٠ الى / مبيعات البضاعة

إببات المبيعات طبقا لفواتير أرقام ... والمتحصل نقدا
طبقا لإيصالات الخزينة أرقام ... بتاريخ ...

سداد الأجور : عملية تأمة مستنداتها كسفت صرف الأجور الموقع عليه بالإستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

س/ الأجور	١٤٠٠
س/ الأجور المستحقة	١٢٠٠
الى س/ النقدية	٢٠٠

سداد الأجور حتى ١/٩ من واقع كسفت الصرف

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هـ وإصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين . ويكون القيد كالاتي :

من س/ التأمين المقدم	٦٠٠
الى س/ النقدية	٦٠٠

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة إعتبارا
من ١/١٥ ، إصال الشركة رقم — بتاريخ ١/١١

الإيجار المقدم : رغم أن سريان الإيجار يبدأ مفعولة في تاريخ لاحق ، إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تأمة :

من س/ الإيجار المقدم	١٢٠٠
الى النقدية	١٢٠٠

سداد إيجار المبنى الإضافي عن سنة إعتبارا من ١/١٥ ،
إذ صرف رقم ، بتاريخ ١/١١ .

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دقتية في الحال .
وتنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية .

١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تأمة تستوجب الاثبات الدقري ومستنداتها هي مستندات صرف النقدية .

٣٢٢٠٠ من ح المصروفات العمومية والادارية

الى ح / النقدية ٣٢٢٠٠

سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥

مستندات صرف رقم — بتاريخ —

١/٢٢ : شراء البضاعة : عملية تأمة ومستنداتها هي فواتير الموردين ، أذون الاستلام بالمخازن ، وأذون صرف النقدية وقيدما كالآتي :

٦٥٥٠٠ من ح / البضاعة

الى ح / النقدية ٦٥٥٠٠

مشتريات بضاعة نقداً ، فواتير الموردين رقم —

وأذون إستلام بالمخازن رقم — وإذن نقدية رقم

بتاريخ —

• مبيعات البضاعة : عملية تحقق لإيرادات مكتملة ، مستنداتها هي فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات إستلام النقدية منهم ، وقيدما كالآتي :

٧٢٦٥٠ من ح / النقدية

الى / مبيعات البضاعة ٧٢٦٥٠

بيع بضاعة ، فواتير رقم — ، مستند خزينة رقم —

بتاريخ —

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعالج مثل العملية التي تمت بتاريخ ١/٣ . وقيدما كالآتي :

من المذكورين	
ح/ النقدية	٢٠٦٨٠
ح/ العملاء	٦٤٠
الى ح/ مبيعات الخدمات	٤٠٢٢٠
إثبات مبيعات خدمات العملاء فاقوتنا رقم -	
بتاريخ - وإصال خزينة رقم - بتاريخ -	

: الاعلان : رقم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى إثبات القيد الآتي .

من ح/ الاعلان المقدم	٥٥٠
الى ح/ النقدية	٥٥٠
إصال إستلام نقدية رقم / عن الاعلان لمدة من ٢/١	
حتى ١٢/٢١	

١/٢٩ : سداد الدائنين : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات إستلام النقدية الموقعة من الدائنين ، ويجرى إثباتها بالقيد التالي :

من ح/ الدائنين	١٢٠٠٠
الى ح/ النقدية	١٢٠٠٠
سداد المبلغ الدائنين إصال صرف نقدية رقم -	
بتاريخ -	

: تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات تحصيل النقدية

من ح/ النقدية	٥٠٠٠
الى ح/ أوراق القبض	٥٠٠٠

.....

١/٣١ : عمليات نسوية : يسام المحاسب في تحديد مقدارها وإعداد مستنداتها . ويتم اجراؤها وإثباتها في العادة بعد ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية .

٣ - ب • الترحيل لحسابات الأستاذ وترصيدها في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا وأستخدمنا نموذج حساب الأستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد ، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذج آخر لحساب الأستاذ يطلق عليه حساب الأستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية
- ٣ - خانة لصفحة اليومية التي تم إثبات العملية فيها ٤ - خانة للبالغ التي يجعل بها الحساب مدينا ٥ - خانة للبالغ التي يجعل بها الحساب دائئا ،
- ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الأستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الأستاذ ، وما مدنا طبعا في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقسوم أولا بفتح حسابات العناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف إليها الحسابات التي تفتتحها طبيعة العمليات التي تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الأستاذ لثالنا التوضيحي كما يلي :

٢ - الأعمام والتركيبات

التاريخ	البيان	رلم البوبا	مدين	دائن	رصيد
٧٥/١/١	رصيد		جنيه	جنيه	جنيه
					١٢٠٥٠٠

س / السيارات

١٣٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٩٠٠	٤٣٠٠			من س / السيارات المباعة	١/٥

س / المواد والمهمات

٦٠٧٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٤٠٠٠	٢٠٧٠٠			من س / المواد والمهمات المستخدمة (نسوية)	٧٥/١/٢١

س / البضاعة

٥٠٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
١٣٠٨٠٠		٨٠٥٠٠		إلى س / الدائنين	١/٧
٢٠١٣٠٠		٦١٥٠٠		إلى س / التقدي	١/٧٣
١١٠٢٥٠	٨٠٩٥٠			من س / تكلفة البضاعة المباعة (نسوية)	١/٢١

س / العملاء

٢٤٠٥٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥٣٠٥٠		٥٥٠		إلى س / مبيعات الخدمات	١/٣
٢٢٠٧٥٠	٢٥٣٠٠			من س / التقدي	١/٧
٢٥٠٨٥٠		٢٠١٠٠		إلى س / مبيعات البضاعة	١/٩
٢٦٠٤٩		٦٤٠		إلى س / مبيعات الخدمات	١/٢٦

ـ / أوراق القبض

١٠٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٥١,٠٠٠	٥١,٠٠٠			من / النقدية	١/٢٩

ـ / النقدية

٤٠٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠			إلى / رأس المال	١/١
٦٥,٧٠٠	٧٠٠			إلى / مبيعات الخدمات	١/٣
٦٨,٥٠٠	٢,٨٠٠			إلى / السيارة المباعة	١/٥
٧٠,٨٠٠	٢,٣٠٠			إلى / العملاء	١/٧
٧٨,٠٠٠	٧,٢٠٠			إلى / مبيعات البضاعة	١/٩
				من مذكورين :	١/٩
٧٥,٤٠٠	٢,٦٠٠			(أيجور وأيجور مستحقة)	
٧٤,٨٠٠	٦٠٠			من / التأمين المقدم	١/١١
٧٣,٦٠٠	١,٠٢٠			من / الايجار المقدم	١/١١
٧٠,٤٠٠	٣,٢٠٠			من / المصروفات العمومية	١/ ٧
٦٢,٩٠٠	٦,٥٠٠			من / البضاعة	١/٢٣
٧١,٥٥٠	٧,٦٥٠			إلى / مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥,٢٣٠	٣,٦٨٠			إلى / مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤,٦٨٠	٥٥٠			من / الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢,٦٨٠	١٢,٠٠٠			من / الدائنون	١/٢٩
٦٧,٦٨٤	٥,٠٠٠			إلى / أوراق القبض	١/٢٩

ـ / رأس المال

٥٠٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٧٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠			من ـ / النقدية	١/١

ـ / أرباح محجوزة

٩,٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				إلى ـ / الحساب الختامي	١/٣١
٨,٤٧٠		٨٣٠		(إقفال خسائر الشهر)	

ـ / قرض البنك

٢٠٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
---------	--	--	--	------	--------

ـ / الدائون

١٧,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٥٠٠	٨,٥٠٠			من ـ / البضاعة	١/٧
١٢,٥٠٠		١٢,٠٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٣١

ـ / أجور مستحقة

١,٢٠٠				رصيد	٧٥/١/١
—		١,٢٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٩
٢,١٢٠	٢,١٢٠			من ـ / الأجور (كسوة)	١/٣١

٣ / مخصص إهلاك أملاك وتراكيبات

١٠٥٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				من ٣ / إهلاك أملاك	
١٠٥٥٠	٥٠			وتراكيبات (تسوية)	

٣ / مخصص إهلاك سيارات

٢٠٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٠٠٠٠		١٠٠٠		إلى ٣ / السيارة المباعة	١/٥
				من ٣ / إهلاك سيارات	١٢/٣١
٢٠١٠٠	١٠٠			(تسوية)	

٣ / مبيعات الخدمات

				من مذكورين	٧٥/١/٢
١,٢٥٠	١,٢٥٠			(نقدية وعملاء)	
				من مذكورين	١/٢٦
٥,٥٧٠	٤,٢٢٠			(نقدية وعملاء)	
				إلى ٣ / الحساب الختامي	١/٢١
-		٥,٥٧٠		(إفقال)	

٥ / السيارة الميعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠	إلى ٥ / السيارات	١/٥
			من ٥ / يخص لإملاك	٠
٢٠٠٠	١٠٠٠		السيارات	
٢٠٠	٢٠٨٠٠		من ٥ / النقدية	٠
			من ٥ / أرباح وخسائر	٠
-	٢٠٠		رأسمالية	

٥ / مبيعات البضاعة

			من مل كورين	١/٩
١٠٠٣٠٠	١٠٠٣٠٠		(نقدية ومعملاء)	
١٧٠٩٥٠	٧٠٦٥		من ٥ / النقدية -	١/٢٢
			إلى ٥ / الحساب الختامي	١/٢١
-		١٧٠٩٥٠	(إقفال)	

٥ / أرباح وخسائر رأسمالية

٢٠٠		٢٠٠	إلى ٥ / السيارة الميعة	١/٥
			من ٥ / الحساب الختامي	١/٢٢
-	٢٠٠		(إقفال)	

٣ / الأجرور

١٠٤٠٠		١٠٤٠	إلى ٣ / النقدية	١/٩
			إلى ٣ / الأجرور المستحقة	١/٣١
٤٠٥٢٠		٢٠١٢٠	(تسوية)	
			من ٣ / الحساب الختامي	١/٣١
—	٤٠٥٢٠		(إقفال)	

٣ / التأمين المقدم

٦٠٠		٦٠٠	إلى ٣ / النقدية	١/١١
			من ٣ / تأمين ضد	١/٣١
٥٥٠	٥٠		الحريق (تسوية)	

٣ / الإيجار المقدم

١٠٢٠٠		١٠٢٠٠	إلى ٣ / النقدية	١/١١
			من ٣ / إيجار المباني	١/٣١
١٠١٥٠	٥٠		(تسوية)	

٣ / المصروفات العمومية

٢٠٢٠٠	٢٠٢٠	إلى ٣ / التنددية	١/١٧
		إلى ٣ / المصروفات العمومية	١/٣١
٧٠٢٢	٤٠١٣٠	المستحقة (تسوية)	
		من ٣ / الحساب الختامى	١/٣١
—	٧٠٢٢٠	(إتقال)	

٣ / الإعلان المقدم

٥٥٠	٥٥٠	إلى ٣ / التنددية	١/٢٦
-----	-----	------------------	------

هذا ويتطلب إستخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الأستاذ
 التفهم الواقعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات، والحسابات
 الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والإيرادات . فالمدقق فى غايه الرصيد من كل
 حساب من الحسابات الموبخجة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مدينياً
 أو دائئياً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد وغالباً ما يتم
 التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة
 الدائنة بالمداد الأحمر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكرهه مدينياً أو دائئياً
 تحدد أثر العملية التى يتم تسجيلها الحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه .
 فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مدينياً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب
 بالمبلغ الذى جعل به مدينياً ، بينما يؤدى جعل إحدى حسابات الخصوم أو
 الإيرادات مدينياً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينياً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترجيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترجيله لحانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترجيله لحانة الدائن
بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترجيله لحانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترجيله لحانة الدائن
وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مدينياً يؤدي إلى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مدينياً ، بينما جعل أحد هذه الحسابات دائئياً يؤدي إلى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائئياً . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات .

٣-٥ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر فى ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك إلى رصيد الحسابات ، حيث أرصدها مناهة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك يستطيع المحاسب إعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة فى أى وقت ، كما تستطيع الإدارة التعرف على رصيد أى حساب فى أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات وإعداد قيود التسوية والإكمال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع إعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم إعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة

كما يظهر في ورقة السمل قبل التسويات : وعلى هذا الأساس تقوم بإعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ السابقة على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة هي تلك التي تظهر في الحساب قبل قيد التسوية مباشرة (وتظهر في الحسابات عنها سطر)

وبعد أن يتم إعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه تقوم بإجراء التسويات في الخاتمتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفي مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب إجراؤها في ٢١/١/٧٥ هي كالآتي :

(١) التأمين الذي قامت الشركة بسداده في ١/١١ ينطلي سنة كاملة اعتباراً من ١/١/٧٥ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول بإسم التأمين المقدم ، وبنيابة شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار ٣٣٣ من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) في خاتمة التسويات يحمل التأمين ضد الحريق (مصروف) مدينياً مقابل يحمل التأمين المقدم (أصل) دائئاً بمبلغ ٥٠ جنيه ($٦٠٠ \times \frac{1}{12}$) .

(٢) تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ إيجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد في بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/٤٥ مقابل إيجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادهما واعتبرت إيجاراً مقدماً . وقد استفادت شهر يناير بما يعادل إيجار نصف شهر إيجار المبنى الجديد المدفوع إيجاره مقدماً كما استفادت من إيجار المبنى القديم بالكامل من الشهر ، ويبلغ إيجار : ف شهر ٥٠ جنيه ($١٢٠٠ \times \frac{1}{12}$) \times المبنى الجديد تحاف على إيجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الإيجار ٢٥٠ جنيه ويحمل بها . أب الإيجار مدينياً . ويحمل حساب الإيجار المقدم (أصل) دائئاً بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يحمل حساب الإيجار المستحق (الالتزام) دائئاً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خاتمة التسويات .

شركة صبحى عبد الحميد
ورقة العمل عن شهر

التقويمات		ميزانية مراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			١٢٥٠٠	الآلات والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد واللبات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	البضاعة
			٢٦٤٩٠	العملاء
			٥٥٠٠٠	اوراق الفيش
			٦٧٦٨٠	التقديرات
		٧٥٥٠٠٠		رأس المال
		٩٣٣٠٠		أرباح محجوزة
		٣٠٥٠٠٠		أرض البنك
		١٣٥٠٠		المانثون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		خصص أملاك الآلات
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		خصص أملاك سيارات
		٥٥٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات البضاعة
			٣٠٠	أرباح وخسائر رأسمالية
	(٤) ٣١٢٠		١٤٠٠	الاجور
(١) ٥٠			٦٠٠	التأمين للتقدم
(٢) ٥٠			١٣٠٠	الاجار للتقدم
	(٥) ٤١٣٠		٣٣٠٠	للمصروفات العمومية
			٥٥٠	الامال للتقدم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحرائق
	(٢) ٣٥٠			اجار مباني
(٢) ٣٠٠				اجار مستحق
(٣) ٥٠				الفوائد الفائتة
	(٣) ٥٠			الفوائد الفائتة للمستحق
(٤) ٣١٢٠				اجور مستحق
(٥) ٤١٣٠				مصرفونات عمومية، حنفية
	(٦) ٨٩٥٠			تكلفة البضاعة للمادة
	(٧) ٢٧٠٠			مواد مبيعات مستحقة
	(٨) ٥٠			املاك آلات وتركيبات
	(٩) ١٠٠			املاك سيارات
	(١٠) ١٥٠			فوائد مدينة
(١٠) ١٥٠				فوائد مدينة مستحقة
١٩٦٥٠	١٩٦٥٠			
				خسائر الشهر

يناير ١٩٧٥

الميزانية الموضوعة		الحساب الختام		ميزانية المراجعة بتدالجات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢,٥٠٠				١٢,٥٠٠
	٩,٠٠٠				٩,٠٠٠
	٤,٠٠٠				٤,٠٠٠
	١١,٣٥٠				١١,٣٥٠
	٢٦,٤٩٠				٢٦,٤٩٠
	٥,٠٠٠				٥,٠٠٠
	٦٧,٦٨٠				٦٧,٦٨٠
٧٥,٠٠٠				٧٥,٠٠٠	
٩,٣٠٠				٩,٣٠٠	
٣٠,٠٠٠				٣٠,٠٠٠	
١٣,٥٠٠				١٣,٥٠٠	
١,٥٥٠				١,٥٥٠	
٢,١٠٠				٢,١٠٠	
		٥,٥٧٠		٥,٥٧٠	
		١٧,٩٥٠		١٧,٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤,٥٢٠		٤,٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١,١٥٠				١,١٥٠
			٧,٧٣٠		٧,٧٣٠
	٥٥٠				٥٥٠
			٥٠		٥٠
			٣٥٠		٣٥٠
٣٠٠				٣٠٠	
		٥٠		٥٠	
	٥٠				٥٠
٣,١٢٠				٣,١٢٠	
٤,١٣٠				٤,١٣٠	
		٨,٩٥٠		٨,٩٥٠	
		٢,٧٠٠		٢,٧٠٠	
		٥٠		٥٠	
		١٠٠		١٠٠	
		١٥٠		١٥٠	
١٥٠				١٥٠	
				١٦٢,٧٢٠	١٦٢,٧٢٠
	٨٣٠	٨٣٠			
١٣٩,١٥٠	١٣٩,١٥٠	٢٤,٤٥٠	٢٤,٤٥٠		

(٣) تمثل هذه النسبة الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من إيرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي : $١٠٠٠٠٠ \times \frac{1}{100} \times \frac{1}{12} = ٨٣٣$ جنيه وقد جعلنا حساب الفوائد الدائمة (إيرادات) دائناً بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائمة المستحقة (أصول) مدينياً .

(٤) نسبة الأجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المطبوعة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجور (مصروف) مدينياً ، وحساب الأجور المستحقة (التزام) دائماً .

(٥) نسبة المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المطبوعة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مدينياً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائماً .

(٦) نسبة حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

(٧) نسبة حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة .

(٨٠٩) إهلاك الإهلاك عن الشهر .

(١٠) حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير ($٢٠٠٠٠ \times \frac{1}{100} \times \frac{1}{12} = ١٦٦$ جنيه) ونحصيلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مدينياً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (التزام) دائماً .

وبإجراء التسويات السابقة على ورقة العمل ، فإن التوصل إلى الأرصدة الجديدة الحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان ٢٠٠٠ مدينياً بمبلغ ٦٠٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائماً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٠٧٠٠ جنيه تستنزل من وصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدينياً بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه . ونجد مثلاً أن مخصص

إهلاك الآلات كان رصيده دائماً بمبلغ ١,٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائماً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١,٥٥٠ جنيه .

ومن واقع ورقة العمل يتم إجراء قيد التسوية التالي (يمكن إجراء كل قيد على حدة) :

من مذكورين

٥٠	س / التأمين ضد الحريق
٢٥٠	س / إيجار المباني
٥٠	س / فوائد الدائنة المستحقة
٢,١٢٠	س / الأجور
٤,١٢٠	س / المصروفات العمومية
٨,٩٥٠	س / تكلفة البضاعة المباعة
٢,٧٠٠	س / مواد ومهمات مستخدمة
٥٠	س / إهلاك أثاث وتركيبات
١٠٠	س / إهلاك سيارات
١٥٠	س / فوائد مدينة

إلى مذكورين

٥٠	س / التأمين المقدم
٥٠	س / الإيجار المقدم
٣٠٠	س / الإيجار المستحق
٥٠	س / فوائد الدائنة

أنظر بعده

٤٥٠ ١٩,٦٥٠

ما قبله	٤٥٠	١٩,٦٥٠
الى المذكورين (تابع)		
ـ / الأعمور المستحقة	٢,١٢٠	
ـ / مصروفات عمومية مستحقة	٤,١٢٠	
ـ / البضاعة	٨,٩٥٠	
ـ / المواد والمهمات	٢,٧٠٠	
ـ / مخصن اهلاك آلات	٥٠	
ـ / مخصن اهلاك سيارات	١٠٠	
ـ / فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	
إجمالي التسويات عن الشهر .		

وبترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات لمدة للإقفال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات الحسابات التي سبق فتحها في اليند السابق . أما الحسابات التي تلتفت عن التسويات ففرضها فيما يلي (وراعى أننا ميزنا ليود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات ، ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التدوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها) .

ـ / تأمين عند الحريق

١/٣١	إلى - / تأمين مقدم (تسوية)	٥٠	٥٠
	من - / الحساب الختامي		
	(إقفال)		
		٥٠	—

٣ / إيجار مباني

٢٥٠		٣٥٠	إلى مذكورين (تسوية)	١/٣١
-	٣٥٠		من ٣ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	

٣ / الإيجار المستحق

٣٠٠	٣٠٠		من ٣ / إيجار المباني	١/٣١
			(تسوية)	

٣ / الفوائد الدائنة

٥٠	٥٠		من ٣ / الفوائد الدائنة	١/٣١
			المستحقة (تسوية)	
-		٥٠	إلى ٣ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	

٣ / الفوائد الدائنة المستحقة

٥٠		٥٠	إلى ٣ / الفوائد الدائنة	١/٣١
			(تسوية)	

٣ / مصروفات عمومية مستحقة

٤٠١٣٠	٤٠١٣٠		من ٣ / مصروفات عمومية	١/٣١
			(تسوية)	

ـ / تكلفة البضاعة المباعة

٨٠٩٥		٨٠٩٥٠	إلى ـ / البضاعة (تسوية)	١/٣١
—	٨٠٩٥٠		من ـ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

ـ / مواد ومهمات مستخدمة

٢٠٧٠٠		٢٠٧٠٠	إلى ـ / مواد ومهمات	١/٣١
			(تسوية)	
—	٢٠٧٠٠		من ـ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

ـ / إهلاك أثاث وتركيبات

٥٠		٥٠	إلى ـ / مخصص إهلاك	١/٣١
			أثاث (تسوية)	
—	٥٠		من ـ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

ـ / إهلاك سيارات

١٠٠		١٠٠	إلى ـ / مخصص إهلاك	١/٣١
			سيارات (تسوية)	
—	١٠٠		من ـ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

٣ / فوائد مدينة

١٥٠		١٥٠	الـ ٣ / فوائد مدينة مستحقة (تسوية)	١ / ٢١
—	١٥٠		من ٣ / الحساب الختامي (إقفال)	١ / ٢١

٣ / فوائد مدينة مستحقة

١٥٠	١٥٠		من ٣ / فوائد مدينة (تسوية)	١ / ٢١
-----	-----	--	---------------------------------	--------

٢ — ٤ — قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي :

بعد أن يتم إجراء التسويات وإثباتها تقريباً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العدل . ويمكن للحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي ، حيث تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للإقفال في الحساب الختامي وتعرض فيما يلي قيود الإقفال للمثال التوضيحي .

إقفال حسابات الإيرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الإيرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم إقفالها ، ولما كانت الإيرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي ، فإن هذا الحساب يجعل دائماً عند إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فيه . ويكون القيد كالآتي :

من المذكورين :

مبيعات خدمات	٥٠٥٧٠
مبيعات بضاعة	١٧٠٩٥٠
م/ الفوائد الدائنة	٥٠
إلى م/ الحساب التتامي	٢٣٠٥٧٠

إتقال أرصدة حسابات الإيرادات في الحساب التتامي
عن شهر يناير .

إتقال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لإتقالها
جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب التتامي مدينا كالآتي :

من م/ الحساب التتامي . ٢٤٠٤٠٠

إلى المذكورين :

م/ أرباح ونسائر رأسمالية (رصيد مدين)	٢٠٠
م/ الأجور	٤٠٥٢٠
م/ المصروفات العمومية	٧٠٣٣٠
م/ تأمين ضد الحريق	٥٠
م/ إيجار مبانى	٣٥٠
م/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٠٩٥٠
م/ مراد ومهمات مستخدمة	٢٠٧٧٠
م/ إهلاك أثاث وتركيبات	٥٠
م/ إهلاك سيارات	١٠٠
م/ فوائد مدينة	١٥٠

إتقال حسابات المصروفات في الحساب التتامي من الشهر .

وعند ترحيل قيود الإقفال تصبح حسابات المصروفات والإيرادات بدون أرصدة . وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضعنا قيود الإقفال بوضع نقطة (إقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحى عبد الحميد الخدمات والتجارة كالآتي :

شركة صبحى عبد الحميد الخدمات والتجارة
الحساب الختامي عن شهر يناير

١٩٧٥

له (إيرادات)

منه (مصروفات)

جني	جني
٥٥٧٠ ر هـ من / مبيعات الخدمات	٢٠٠ الى / أرباح وخسائر رأسمالية
١٧٩٥٠ ر هـ من / مبيعات البضاعة	٤٥٢٠ الى / الأجور
٥٠ ر هـ من / الفوائد الدائنة	٧٣٣٠ الى / المصروفات العمومية
	٥٠ الى / التأمين ضد الحريق
	٢٥٠ الى / إيجار المباني
	٨٩٥٠ الى / تكلفة البضاعة المباعة
	٢٧٥٠ الى / مواد وصحبات مستخدمة
	٥٠ الى / إهلاك أثاث وتركيبات
	١٠٠ الى / إهلاك سيارات
٨٣٠ ر هـ رصيد مددين (خسائر الشهر)	١٥٠ الى / فوائد مدينة
[من / الأرباح المحتجزة]	
٢٤٣٤٠٠	٢٤٣٤٠٠

ولما كانت الإيرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كتسم حسابي الجانب المدين من الحساب الختامي ، وتخصم الخسائر في المداة من الأرباح المحتجزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه

الخسائر ، أو تظهر محصورة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض إمكانية إظهار الخسائر في جانب الأصول في الميزانية . ونحن نفضل إظهار الخسائر محصورة من حقوق الملكية ، أو إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أن وجدت .

ويكون قيد إقفال الخسائر في الأرباح المحتجزة عن الشهر كالآتي :

٨٣٠ من / الأرباح المحتجزة
٨٣٠ إلى / الحساب الختامي

إقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحتجزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية .

٢ - هـ - ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر في ميزان المراجعة بعد الإقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة لفترة المحاسبة التالية وتمثل الأصول الموارد المتاحة للشروع للاستخدام في العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التي تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية في ورقة العمل في واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال والذي يحتوي على أرصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا إقفال خسائر (أو أرباح) الفترة في حساب الأرباح المحتجزة (أن وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهي اللبثال تحت البحث كالآتي :

٤ — ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تنفذها
فيما يلي :

— إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .

— إعداد التسويات ، وإعداد قيود اليومية الخاصة بها .

— إعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامي .

— إعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وإعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح
بديلاً لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب إجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها
لحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية
ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة للشروع التي يمكن الرجوع إليها
وقت أن تقتضي الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للحاسب
القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامي
والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لإعداد حساب
ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال
حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية لسنة المالية
المنقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل
الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن
من تحقيق هذا الغرض (غرض إعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على
أساس شهري) بسهولة ودقة .

تمارين على الوضع الخامس

التمرين الأول :

١ - قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١/١/١٩٧٤ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٥٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٥٠ من حد / التأمين ضد الحريق (مصروف)

١٥٥٠ إلى حد / التقديرات (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام . فاطلوبي منك هو : (١) إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ١٢/٣١/١٩٧٤ ، وتصوير الحسابات اللازمة لتحويل القيد إليها وتحديد رصيد ما . (٢) قم بعرض طريقة بداية لإبمسات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٧٤ وصور الحسابات اللازمة أيضاً . (٣) هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

ب - بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه . وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . تم بإجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .

٢ - تقوم محلات الحداء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل أسبوع في اليوم الأول من الأسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد

انقمت السنة المالية بعد إقفاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . تم بأجراء ما يلزم من قيود تسوية .

د - تستثمر شركة علات الصالون الأحمر . ٢٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول إبريل وأول أكتوبر من كل عام . وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . تم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وبأجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٧٤ . صور حسابات الأستاذ اللازمة تم تم بأجراء ما يلزم من قيود إقفال .

هـ - قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدما إعتبارا من تاريخ التأجير في ١٩٧٤/٣/١ . تم بأجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم تم بأجراء قيود التسوية اللازمة في ١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين .

التعليق الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض إجراء التسويات في نهاية العام .

المطلوب : تم بأعداد ورقة العمل للشركة ، وتم بأجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل لسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ ١٩٧٤ .

شركة السيد حسن حسين

ميزان المراجعة في ١٩٧٤/١٣/٣١

أرصدة مدنية أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠.٠٠٠	ألات	بلغ الإهلاك السنوي ١٢.٠٠٠ جنيه
١٢.٠٠٠	مخصص إهلاك آلات	
٤٨١٠	تأمين مقدم	يطلق سنوي اعتباراً من ١/١/٧٤
٢٤.٠٦٠	بضاعة	الموجود منها ١٧/٣١ يبلغ ٧٤.٧٠٠ جنيه
٤٠.٠٠٠	مستلزم	منها ١.٠٠٠ جنيه مكسوك في عملها
٨٥.٤٠٠	تقديمية	
	رأس المال	
٢٤.٠٠٠	قرض البنك	
١٠٠.٠٠٠	فوائد مدنية	فوائد مستحقة من قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد
٢٩٥.٣٠٠	مبيعات بضاعة	
٢١.٠٠٠	أرباح محجوزة	
<u>٤٥٢.٣٠٠</u>		
<u>٤٥٢.٣٠٠</u>		

التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٧٤/٦/٣٠
تقديمية ٣.٠٠٠ جنيه ، مستلزم ٤٠.٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مكسوك فيها

١٩٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ،
تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائرون ٢٠٠٠٠ جنيه ، مخصص لإهلاك آلات
٢٠٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، أرباح محصورة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، أجور
ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨٥٧٥٠ جنيه ، فاذا علمت أن :

١ - ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

٢ - يخص السنة المنتهية في ٣٠/٦/٧٤ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم .

٣ - يبلغ إهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنيه .

٤ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٠٨٥٠ جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة
السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

(٢) إكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال . قم بإعداد
حسابات أستاذ ذات رصيد منحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان
المراجعة قبل التسويات ثم قم بتحريك قيود التسوية والإقفال إليها .

(٣) قم بإعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ٣٠/٦/١٩٧٤ .

التحريين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للأنجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ١/٣/٧٤ . وقد
تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

١/٢ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وأنفقت الشركة
مبلغ بعض موردي الأدوات الرياضية على تجديد مائتة ٣٧٥٠٠ جنيه خلال
ثلاثة أيام .

٢/٢ قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل إيجار سنوي قدره
٢٦٠٠٠ جنيه سدد مقدما ، وقامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠
جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

٣/٤ ورد لشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقا لقرائنه ٢٥٠٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه.

٣/٦ وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٢٠٠٠ جنيه ووهلت الشركة بإعدادها في أقرب وقت ممكن .

٣/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٢٠٠٠ جنيه .

٣/١١ قامت الشركة بإرسال طلبية الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووهد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت باقي المستحق من ثمن الآلات والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لإستعماله الخاص من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء في إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورسد عليها النافعة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٣/٢٢ كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة لإعتبارا من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لإستلام المبلغ .

٣/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٢٢٠٠٠ جنيه .

٣/٢١ - سددت الشركة الاجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٤٥٠٠ جنيه .

- بلغت المياه والالائة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٢٥٠ جنيه لم تسده بعد.

— قدر إهلاك الآثاث والأزكيات من الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

— بلغت مبيعات البضاعة منذ ٢/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دقترها بعد ١٢٠٧٥٠ جنيه على الحساب .

— سدادات الشركة بمبلغ ٥٠٠ جنيه للوردين .

الطلوب : إتخاذ جميع الإجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل وإعداد تسويات وإقفال حسابات وإعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية المبرومة للشركة في ٧٤/٢/٢١ .

الباب الثاني

في

الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي
في المشروعات التجارية والصناعية .

مقدمة :

بعد تناول الباب الثاني لأجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات، فإن هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة أكبر من التعمق في المشروعات التجارية، وبقدر ملائم التعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية، كما يتناول الباب أيضا بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجاري والصناعي كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . وبالإضافة إلى ذلك خصص فصلا في هذا الباب لتناول القفات واليوميات المساعدة والحسابات الأجمالية بإعتبارها من الأدوات الضرورية لتمكن تيسير الإجراءات المحاسبية في العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتي:

الفصل السادس ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية، حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات. ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر وإجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي في ظل كل من طريقتي المخزون، ويركز الفصل خصوصا على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وإجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل إلى بحمل الربح وتحديد مظهره ومضمونه .

أما الفصل السابع فيتناول ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية، ويمثل استمراراً للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدوري . ويتناول الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية، كما يتناول إجراءات إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية المعتمدة في هذه المشروعات، كما يتعرض الفصل أيضا إلى كيفية التصرف في الأرباح الصافية (أو الخسائر) في نهاية الفترة عن طريق عرض ميسر لفكرة حساب التوزيع . وينتهي الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية .

ويتناول الفصل الثامن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . ويوضح الفصل في بدايته أسراج الأوراق التجارية وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للبيانات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للبيانات والسندات الإذنية على اعتبار أنها أوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الإذنية والبيانات على اعتبار أنها أوراق دفع ، ويعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للبيانات الضرورية ، ثم ينتهي الفصل بمشال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .

أما الفصل التاسع فيتناول اليومية والدفاتر المساعدة ، حيث يعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية إستخدامها وعلاقتها بأستاذ العملاء وإجمالي العملاء ثم يعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين ، ثم يومية مردودات المبيعات وأوراق القبض ، وأوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهي الفصل بعرض ملخص متكامل لليومية والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبى فى ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول الفصل العاشر المحاسبة فى المشروعات الصناعية حيث يعرض للاختلافات الأساسية بينها وبين الإجراءات المحاسبية فى المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج وإعداد حساب الإنتاج .

أما الفصل الحادى عشر والأخير فى هذا الباب فيتناول إجراءات تصحيح الأخطاء على اختلاف أنواعها .

الفصل السادس

في

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عاجتنا لإجراءات الدورة المحاسبية في الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والتجارية ، غير أن الهدف كان يتركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعمق في التفاصيل والمعاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقرن بها .

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة أكبر من الحق الإجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاول نشاطا تجاريا . وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي ، وإن لم يكن الوحيد ، لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته . وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركز أساسا على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من إجراءات وذلك بالإضافة إلى توضيح الدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة والمعالجة التطبيقية في هذه المشروعات .

٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والهام لإيرادات المشروع التجاري . وناتجا على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كنهها (البضاعة) ، وزيادة ما يكتفى بإصطلاح المبيعات ، بدلا من مبيعات البضاعة . ويتم تسجيل المبيعات طبقا على أساس أسعار البيع التي تقوم المنشأة بحملها لعملائها وليس على

أساس الأسعار التي قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين
السمين - الشراء والبيع - هامش الربح الذي تحققه المنشأة من عمليات
الإنجاز في المضائق (والذي يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل إضافة منفعة
الزمان والمكان)^(١) . ويتم تسجيل المبيعات دفتر يا ، مثلها في ذلك مثل أى إيراد
آخر ، بحملها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون
حماية البيع قد تمت نقدا أو على الحساب فإذا بلغت المبيعات ليوم معين ١٥٠٠٠
جنيه مثلا ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٦٠٥٠٠ جنيه . فإن تسجيل المبيعات
يكون كالآتي :

من مذكورين	
١٥٠٠٠	س/ النقدية
٦٠٥٠٠	س/ العملاء
٢١٥٠٠	إلى س/ المبيعات

إلياءات المبيعات طبقا لفواتير بتاريخ، وإلياءات المتحصل بمستندات ..
ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق
من موافقة الإدارة على البيع بالأجل . وعادة ما يقوم البائع بإعداد فائورة
بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها
أيضا العميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفائورة في
المادة طبيعة البضاعة المباعة وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ،
وشروط السداد . وتعتبر صورة الفائورة مستندا أساسيا لإجراء القيد السابق .
ويمكن أن يتخذ الفائورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية من طريق التفكيك بالتصنيع ويطبق
على مايم إضافته من منافع هذه الطريقة « منفعة التفكيك » ، كما قد تضاف المنفعة للمادة
مادة بأصلها من مكان وفرتها إلى مكان تدويرها ويطبق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة المكان » ،
كما قد تضاف المنفعة للمادة بحوزتها في أوقات وفرتها حتى تخمين أوقات تدويرها ويطبق على المنفعة
في هذه الحالة « منفعة الزمان » ، وأخيرا قد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك خاصة فيما يتعلق
بالأعيان الثابتة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطبق على المنفعة في هذه الحالة
« منفعة الحيازة »

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشرايين التجارية	
التاريخ: ١٩٧٤/١/٢٥		٧ شارع سوق الخلافة - بغداد	
المطلوب من: السيد الهادي الطحطاوي وشركاه تاريخ الشحن اليوم			
شارع الزهور المبدى - البلد طريقة الشحن: الفاحشات المتحدة			
كل ملم جني	جوزي ملم جني	سعر ملم جني	الكمية
			بيان
	٤٨٠٠ -	١٢٠ -	راديو ساليو AM/FM طرل - 128
	٣٠٠٠ -	٢٠٠ -	
١٢١٦٠٠ -		جدة المطلوب (التي عشر الفا ومائة وستون جنيا)	
شروط السداد: ١٠ أيام من تاريخه			

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة كل مدار الفترة المحاسبية إجمالى الإيرادات التي تتحقق للمشروع من هذا النشاط. وإلى هنا لم تختلف في الواقع عن الإجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم. إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة. فالنشاط التجاري قد يردده العميل لسبب أو لآخر، كما قد تلتف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل إلى طلب تخفيض ثمنها، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة. ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالى قيمة المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط، ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات

ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به العملاء من قيمة المبيعات .

٢- أ - مردودات المبيعات ؛ ومسموحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة بسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للبراصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة ؛ والتي اعتبرت من وجهة نظرهما مبيعات ، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٣٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٢٥٠	من / المبيعات
	الى هذا كورين
١٥٠	/ النقدية
٢٥٠	/ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة لتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها يمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك فقد جرت العادة في المرفق المحاسبي على إثبات إرتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدينًا بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يفتل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تفتل حسابات المصروفات وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٢٥٠ من حرم مردودات المبيعات

الى مذكورين

حرم النقدية ١٥٠

حرم العملاء ٢٥٠

إثبات البضاعة المباعة والمرمدة من العملاء بتاريخ ...

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء. بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفتريا . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للوصفات التي طلبها . وبدلا من ردها للنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تتلاف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي إلى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلا) مما يدفع العميل إلى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يخص تخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في حساب هذا الإسم ينخصص لهذا الغرض ويحمل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدلول الفترة المحاسبية .

ولتوضيح ما تقدم فنفرض المثال التالي :

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ٤/١٥ بمبلغ ٢٦٠٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٣٠٢٠٠ جنيه . وفي يوم ٤/١٧ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٠٣٤٠ جنيه ، منها ١٥٣١٥ جنيه ودت للعملاء نقدا ، وفي يوم ٤/١٨ طلب أحد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتي :

إثبات المبيعات في ٤/١٥ :

من مذكورين

١٣٢٢٠٠ / النقدية

١٣٢٥٠ / العملاء

٢٦٢٧٥٠ الى ح/ المبيعات

إثبات مبيعات اليوم طبقا للفواتير

إثبات المردودات في ٤/ ٧ :

٢٢٢٤٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

١٣٢١٥ / النقدية

١٣١٢٥ / العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

إثبات مسوحات المبيعات في ٤/١٨ :

٤٦٠ من ح/ مسوحات المبيعات

٤٦٠ الى ح/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ...

مذكرة الإضافة الصادرة بتاريخ ... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسوحاتها في العادة مستندا إلى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها لشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها «الدائن» لدى العميل قد جعل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة إضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف

إلى حسابها ، أى جمل حساب العميل دائما بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسوحات المبيعات .

هذه ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التي تؤدي إلى منح تخفيضات في سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات كل في حساب مستقل ، وإنما يفتولون معالجة المسوحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسوحات المبيعات ، ويستوى عندنا البديلان .

٢ - ب : الخصم التجاري ، والخصم النقدي :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يراول تجارة الجملة بأصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم أسعار التكلفة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما على هذه الأسعار يصل إلى نسب كبيرة قد تصل إلى ٣٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للتجار فيها . كما قد تؤدي التقلبات التي تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الأحيان إلى عدم واقعية الأسعار المنشورة في قوائم الأسعار مما يضطر المشروع إلى ضرورة تغييرها . وبدلا من إصدار قوائم أسعار جديدة غالبا ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجاري من الأسعار الموضحة في قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجاري في صورة نسبة واحدة تطبق في جميع الحالات أو يكون في صورة سلسلة من النسب التي يجرى تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الأسعار على التوالي . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد في قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه المستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصما

تجارياً على هذا السعر قدره ٢٠٪. وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠ × ١٠٠٠)
٢٠٠٠	— خصم تجارى بواقع ٢٠٪
<u>٨٠٠٠</u>	سعر البيع (لألف وحدة)

أما إذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يشكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالى، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار		
٢٠٠٠	— الخصم الأول بواقع ٢٠٪	٨٠٠٠	
	— الخصم الثانى بواقع ١٠٪	٨٠٠	
		<u>٧٢٠٠</u>	
	— الخصم الثالث بواقع ٥٪	٣٦٠	
	سعر البيع (لألف وحدة)	<u><u>٦٨٤٠</u></u>	

ويكون مجموع الخصم التجارى في الحالة الأخيرة ٢١٦٠ جنيه. ويظهر الخصم التجاري في المادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري، وإنما تسجل المبيعات في دفاتر البائع وصادق سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كاسيرد فيما بعد) بصادق سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري. وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه إجراء لتحديد سعر البيع الفعلي لا أكثر ولا أقل.

ويعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري. وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة. وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطا بشرط سابق أو لاحق، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري. بمعنى أنه يستزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده وقريبا. أما إذا كان خصم الكمية متعلق على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر.

ولنفرض مثلا أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سمر الوحدة طبقا لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه. ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصما في السعر بمعدل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة. فتبذل العميل مباشرة وأشترى ١٠٠٠ وحدة. ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه
١٢٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار (١٢ × ١٠٠٠)
٣٦٠٠	- خصم كمية ٣٠٪
٩٤٠٠	سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري.

ولنفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي: يتيح العميل خصم ١٠٪ إذا باشت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة، ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك. ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة. فإذا قام

بمراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكية بنسبة ١٠٪ / بأمر رجمى . ويسرى هذا السعر المنخفض حتى تصل مشترياته إلى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كية حينئذ بنسبة ٥٪ / إضافية بأمر رجمى وهكذا . وفى مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكية فى الدفاتر عند ما يتحقق الشرط المأوى لاكتساب العميل له . ولنفرض فى هذا المثال أن العميل

(١) لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام ،

(٢) بلغت مشترياته من الشركة ١٠٠٠ وحدة خلال العام .

(٣) بلغت مشترياته من الشركة ١٠٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الأولى لن يستحق العميل خصم الكية ، وتسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكية إلى ١٠٠٠ وحدة . ثم يمنح العميل خصم كية بمعدل ١٠٪ / على ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على ٢٠٠ وحدة إضافية . وتكون قيود الإثبات الدفترى فى دفاتر شركة النهر للتجارة كالتالى :

إثباتات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى ١٢ × جنيه) :

١٢٠٠٠ من س/ العملاء

١٢٠٠٠ الى س/ المبيعات

إثبات خصم الكية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠ من س/ خصم الكية

١٢٠٠ الى س/ العملاء (العميل فلان)

إثبات خصم الكية بواقع ١٠٪ / من سعر القائمة على

١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .

إثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة ونصم الكية :

من مذكورين	
ح/ العملاء	٢٠١٦٠
ح/ نصم الكية	٢٤٠
ال ح المبيعات	٢٠٤٠٠
إثبات المبيعات مع نصم الكية الممنوح للعميل طبقا للاتفاق .	

ويلاحظ في هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط المرجح لنصم الكية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقعة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتي:

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكلة لـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من مذكورين	
ح/ العملاء	٣٠٢٤٠
ح/ نصم الكية	٣٦٠
ال ح المبيعات	٣٠٦٠٠

إثبات نصم الكية الإضافي بمعدل ٥/ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد إستبعاد النصم الأول :

من ح/ نصم الكية	٨١٠
ال ح/ العملاء (العميل فلان)	٨١٠
نصم كية إضافي بمعدل ٥/ لبلوغ مشتريات العميل ١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق (١٦٢٠٠ × ٥/)	

إثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من المذكورين	
١٥٠٢٦	٢ / الملا
١٧٤	٣ / خصم الكية
١٥٢٠٠	إلى ٢ / المبيعات
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كية	
بمعدل ١٪ / ٥٪	

ويجب أن يراعى في مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكية هي التي تحدد طريقة حسابه . فكان من الممكن مثلاً في مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . ففي هذه الحالة لا يوجد خصم كية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كأن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعي .

كما يفرم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تمجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية المشروعة قبل عمله . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تم نقداً ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل للعملاء ، بما قد يؤدي به إلى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الائتمان العملاء الفترة المتاحة لهم السداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها

وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ / ٠ . ومن اختصار ذلك في صورة مصلحات تجارية متعارف عليها كالآتي (٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ / إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقيق عملية السداد في خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي . وعندما تحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل لخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دفترياً . ولتفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . فيتم إثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي :

١٠٠.٠٠٠ من = الملاء (حسن)
١٠.٠٠٠ الى = المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فأنور تنا رقم ٥٠٠ بتاريخ .

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع ، أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكتسبة لخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي :

الخصم النقدي = $\frac{5}{100} \times 100.000 = 500$ جنيه
صافي القيمة التي يسدها العميل ٩٩.٥٠٠
إجمالي قيمة الفاتورة ١٠٠.٠٠٠

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي :

من مذكورين	
س / النقدية	٩٠٥٠٠
س / الخصم النقدي المسموح به	٥٠٠
إلى س / العملاء (العميل حسن)	١٠٠٠٠٠
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم	
النقدي بواقع ٥ ٪	

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ إكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - ٥ - ملخص إجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

يتضح لنا ما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلاً من عمليات البيع تتلخص في الآتي :

١ - حساب المبيعات : ويحمل دائناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً لفرواثير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .

٢ - حساب مردودات المبيعات : ويحمل مدينياً بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويحمل مدينياً بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها الشركة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة المواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة لتلفيات البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن

والنقل ، وحساب مسدوحات المبيعات حساب مدين بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسدوحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم السكينة إذا كان هناك برر لإثباته : ويجعل مدينياً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها . مهم إذا تحقق الشرط الذي يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدي أو خصم تسجيل الدفع : ويجعل مدينياً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوماً منها المسدوحات والمردودات والخصم (وهي حسابات مدينة) ونقدم فيما يلي مثالا مبسطاً لزيادة الموضوع (إيضاحاً) .

قامت شركة الائتمانات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/١ - باعت بضاعة العميل مدوح بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه نقداً . وباع بضاعة العميل شعيب بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه بشروط ٣ / ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم .

١/٣ - قام مدوح برد بعض الائث الذي باعته قيمته ١٧.٠٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التي اشترىها بمبلغ ١٧.٣٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحت الشركة السماح المطلوب .

١/٥ - باعت الشركة العميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٠.٠٠٠ جنيه بمخص تجاري ٢٠ / ١٠ ، ٥٠ / ٥ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .

١/٧ - قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ - باءت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه نقداً ، ١٣,٥٠٠ جنيه على الحساب .

١/١٤ - قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣,٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي :

١/١ - تسجيل المبيعات بأجمالي القيمة :

من مذكورين

٥,٠٠٠ / النقدية

١٥,٠٠٠ / العملاء (شعيب)

٢٠,٠٠٠ إلى / المبيعات

إثبات المبيعات النقدية والآجلة اليوم بشروط

٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم

١/٣ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والسموعات :

من مذكورين

١,٧٠٠ / مردودات المبيعات { أو من / مردودات

١,٣٠٠ / سموعات المبيعات { وسموعات المبيعات

إلى مذكورين :

١,٧٠٠ / النقدية

١,٣٠٠ / العملاء (شعيب)

مردودات نقدية وسموعات العميل شعيب

١/٥ : حساب الخصم التجارى وإثبات المبيعات لنفسان :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠,٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة		
٤,٠٠٠	- خصم تجارى أول بدرجة ٢٠٪		
١٦,٠٠٠			
١,٦٠٠	- خصم تجارى ثانى بنسبة ١٠٪		
١٤,٤٠٠	- خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪		
٦٢٠	سعر البيع الفعلى		
١٣,٧٨٠			

ويكون قيد المبيعات كالآتى :

١٣,٧٨٠	من - / الملاء (غسان)
١٣,٧٨٠	إلى - / المبيعات
	مبيعات على الحساب لنفسان بشروط ٢ / ٧
	٧ أيام ، صالى ١٥ يوم

١/٧ : حساب الخصم النقدى للتقيل دعيب وسداد حساب

١٥,٠٠٠	جنيه	المبيعات المعدل
١,٣٠٠		يخصم المدوحات
١٣,٧٠٠	جنيه	المبلغ المستحق عليه الخصم النقدى
$13,700 \times \frac{3}{100} = 411$	جنيه	الخصم النقدى بمعدل ٣٪
		ويكون القيد كالآتى :

من المذكورين

١٣٠٢٨٩ / ٣ / النقدية

٤١١ / ٣ / الخصم القدى المسموح به

١٣٠٧٠٠ إلى / ٣ / العملاء (العميل شعب) (

إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح

ومنه خصم نقدي بمعدل ٢٪ طبقاً لشروط

السداد .

١/١٠ : إثبات المبيعات :

من المذكورين

١٥٠٠٠٠ / ٣ / النقدية

١٣٠٥٠٠ / ٣ / العملاء

٢٨٠٥٠٠ إلى / ٣ / المبيعات

١/١٤ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منه خصم نقدياً لأن تاريخ

السداد يلى فترة استحقاق الخصم (٢ / ٧ أيام ، صالى ١٥ يوم من

تاريخ ١/٥) :

١٣٠٧٨٠ من / ٣ / النقدية

١٣٠٧٨٠ إلى / ٣ / العملاء (غسان)

سداد العميل غسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٣٠٥٠٠ من / ٣ / مردودات المبيعات

إلى المذكورين

٣٠٠٠٠ / ٣ / النقدية

٥٠٠ / ٣ / العملاء

إثبات مردودات نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه وآجلة

٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الاستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والنقص كالآتي :
٢ / المبيعات

تاريخ	بيان	صحة البوبة	مدين	دائن	رصيد
١/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
١/٥	من / العملاء			١٣,٧٨٠	٢٣,٧٨٠
١/١٠	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٨,٥٠٠	٦٢,٢٨٠

٣ / مردودات المبيعات

١/٣	إلى ٣ / النقدية		١٠,٧٠٠		١٠,٧٠٠
١/١٤	إلى مذكورين (نقدية وعملاء)		٢,٥٠٠		٥,٢٠٠

٤ / مسحوبات المبيعات

١/٣	إلى ٣ / العملاء		١٠,٣٠٠		١٠,٣٠٠
-----	-----------------	--	--------	--	--------

٥ / النقص النقدي المسموح به

١/٧	إلى ٣ / العملاء		٤١١		٤١١
-----	-----------------	--	-----	--	-----

هذا وينقل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي
بجمل الأول مدينًا والثاني دائنًا في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تنقل حسابات المردودات والمسحوبات ، والنقص النقدي (على المبيعات)
في الحساب الختامي أيضًا كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أي بجمل
الحساب الختامي مدينًا بها وبجمل هي دائنة . هذا من حيث الإجمال . أما من

حيث إظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه لن المفيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الإيرادات (الدائن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (بفرص أن الفترة المحاسبية لفكرة الأمانات الحديثة تنهى في ١/١٥ مثلا) :

شركة الأمانات الحديثة
الحساب الختامي عن الفترة من ١/١ الى ١/١٥
الإيرادات

إجمالي المبيعات (من ص/ المبيعات)		٦٢٠٢٨٠
يخصم :		
مردودات المبيعات (الى ص/ مردودات المبيعات)	٥٢	
مسموحات المبيعات	١٢٣٠٠	
النصم التقدي المسوح به	٤١١	
		٦٢٠٩١١
صافي المبيعات		٥٥٨٣٦٩

ويراهم أن الحساب المدين تمكس اشارته عندما يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي أى يوضع بإشارة سالية (يخصم) ، ولذلك نفس الأمر في حالة إظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامي . فالمفروض مثلا أن حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب الختامي ، وكذلك حساب المسموحات ، والنصم التقدي (على المبيعات) . وذلك لأن قيد أفضالها في هذا الحساب يكون كالآتي :

من حـ الحساب الختامي

٦٩٩١١

الى المذكورين

٥٢٠٠ حـ / مردودات المبيعات

١٥٢٠٠ حـ / مسوحات المبيعات

٤١١ حـ / الخصم النقدي

وبرغم ذلك فان ظهورها في الجانب الدائن بإشارة سالبة (أى بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس اثر اظهارها في الجانب المدين . فهي في كلتا الحالتين تؤدي إلى (تقاص الأرباح) أو (زيادة الخسائر) بنفس المقدار . فهي الجانب المدين هي زيادة في المصروفات ، وهي في الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإيجابية والمبيعات السالبة ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامي .

٢ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

نعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها في حساب المخزون . ولم نعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما إقتصرت معالجتها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التي تختلف باختلاف طريقة المخزون التي تتبعها المنشأة ، والتي يمكن لها إنتاج إحدى طريقتين في هذا الشأن : الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدوري . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون الدوري وتختلف إجراءات

معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة في كل من الطريقتين .
وسوف نتعرض في هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة
التي أتبعناها ضمنا في الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الأخرى في
بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول
(المتداولة) وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة في بداية الفترة المحاسبية فإنها
تمثل قيمة المخزون منها في ذلك التاريخ ، والذي أطلقنا عليه وصيد أول الفترة
(أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها فقد
كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب المقتدية أو الدائمين دائما
على حساب كون المشتريات تمت نقدا أو بالائجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع
جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة
مدينا وحساب البضاعة دائما بهذه التكلفة . هذا يمثل في الواقع ملخص لطريقة
المخزون المستمر بإختصار يقتصر إلى شيء ما من العمق المنطقي .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر
تقوم على حسابين :

- ١ - حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .
- ٢ - حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو $\frac{1}{2}$ تكلفة المبيعات (وهو من
حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التعرض له . ويبدأ
وصيد كل من الحسابين بحمل مدينا وينقص الرصيد بحمله دائما ، لأن كل منهما
من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يحمل مدينا
بتكلفة البضائع المشتراة . وتحمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافا إليه
كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لخازن المنشأة المقترية وفي بعض

الاحيان قد يتطلب من الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتري .
وفي هذه الحالة ، إذ قامت شركة "عضى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠
جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب ، وكانت السعر تسليم محل
المشتري فإن القيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠ من / غزون البضائع

الى مذكورين

١٥٠٠٠ / النقدية

١٥٠٠٠ / الدائنون (أو الموردين)

إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة

النقل والتسليم

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم إستلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة
العضى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري
من مطابقة البضاعة للوصافات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات
الموضحة بالفواتير . ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ،
وتكاليف النقل ، والتعريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه
المعاملات من مكونات نظام متكامل لإحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف
الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن تعرض له في
هذا المقام .

أما إذا لم يتطلب سعر الشراء على تكلفة النقل (والضمان والتأمين والتفريغ
إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد تكون على البائع ، أو قد يلتزم المشتري بتحميلها
مع البائع ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل
للبيع فعادة ما يتطلب عليها الفاتورة الواردة منه كقيد مستقل من بنودها . أما
إذا قام المشتري بتحميلها مع البائع (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه

الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقاة من المورد الذي قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلا) ، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نعرض لها هنا . وفي كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشتري ، وذلك بجملة مدينا بها . فإذا قامت شركة الضحك التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٠.٠٠ جنيه تسلم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة مخازن شركة الضحك مقابل ٣٨٠ جنيه نقدا . فإن قيد إليات هذه العملية يكون كالآتي .

١٧٠٣٨٠ من / مخزون البضائع

إلى مذكورين

١٧٠.٠٠ / الدائنون (الموردون)

٣٨٠ / النقدية

شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقدا

ونخلص مما تقدم أنه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع إلى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتبريد والى وحرم وما شابه ذلك .

٢-١ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر:

يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالمادة يجعل حساب النقدية أو العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائنسا . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة إلى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبيا) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة

البضاعة المباعة مدتها وحساب مخزون البضائع دائما بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بمقدار في أي تاريخ معين .
ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أخف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات — كما سبق أن أوضحنا — يستدعي إجراء قيد إضافي لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف إلى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً — لتوضيح ذلك — أن شركة سعدون لتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٧٤/١/٢١ :

- ١ — باعت بضاعة تقداً تكلفتها ٧٣٢٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٣٧٥٠ جنيه .
- ٢ — باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٣٢٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٥٥٠٠ جنيه بخفض تجاري ٢٠٪ .
- ٣ — رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة فبيلغ تكلفتها ٢٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٦٠٠ جنيه ، منها ٣٧٥٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب .

٤ — اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٣٢٠٠ جنيه تسليم على البائع وبلفس مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

٥ — كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٣٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٣٧٣٥٠ جنيه .

ورقم إنبات العمليات من ١ - ٤ بأجرا. القيود المختوية التالية :

العملية الأولى : بيع نقدًا :

١ - ١٠٧٥٠ من / النقدية

١٠٧٥٠ الى / المبيعات

تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

ب - ٧٢٣٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

٧٢٣٥٠ الى / مخزون البضائع

تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً عن اليوم

العملية الثانية : بيع على الحساب :

١ - سعر البيع بعد الخصم التجاري = $٢٥٠٠٠ \times \frac{٨٠}{١٠٠} = ٢٠٠٠٠$ جنيه

٢٠٠٠٠ من / العملاء

٢٠٠٠٠ الى / المبيعات

تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب - ١٢٢٢٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

١٢٢٢٥٠ الى / مخزون البضائع

إنبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هذا وقد كان من الممكن إنبات المبيعات الأولى والثانية بقيدين كالآتي :

من مذكورين :

١٠٧٥٠ من / النقدية

٢٠٠٠٠ من / العملاء

٢٠٧٥٠ الى / المبيعات

١٩٦٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

١٩٦٠٠ الى / مخزون البضائع .

العملية الثالثة : رد البضاعة

أ - ٢٣٦٠٠ من / مردودات المبيعات

الى مذكورين

٢٣٧٥٠ / النقدية

٨٥٠ / العملاء

إليها مردودات المبيعات عن اليوم .

ب - ٢٣٤٠٠ من / مخزون البضائع

٢٣٤٠٠ الى / تكلفة البضاعة المباعة

إليها تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٢٤٥٠٠ من / مخزون البضائع

الى مذكورين

٢٣٣٠٠ / الباتون (أو الموردون)

١٣٣٠٠ / النقدية

إليها المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل

والضمان نقداً .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي :

/ تكلفة البضاعة المباعة

مدى دائر رصيد

٣٧٠٢٥٠			رصيد	١/٢٠
٤٤٠٦٠٠			إلى / مخزون البضائع (مبيعات)	١/٢١
٥٦٠٨٥٠	٧١٣٥٠		إلى / مخزون البضائع (مبيعات)	"
٥٤٠٤٥٠			من / مخزون البضائع	"
	٢٠٤٠٠	١٢٠٢٥٠	(مردودات)	

ـ / غزون البضائع

مدین دائن رصید

٤٢,٣٨٠			رصيد	١/٢٠
٣٥,٠٣٠	٧,٣٥٠		من ـ / تكلفة البضاعة المباعة	١/٢١
٢٢,٧٨٠	١٢,٢٥٠		من ـ / تكلفة البضاعة المباعة	.
٢٥,١٨٠		٢٠,٤٠٠	إلى ـ / تكلفة البضاعة المباعة	.
			(مردودات)	
٤٩,٦٨٠		٢٤,٥٠٠	إلى مذكورين (دائون ونقدية)	.

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وبتقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وبتقص بتكلفة مردودات المبيعات . ويظهر الرصيد المدین لحساب غزون البضائع في نهاية اليوم (٤٩,٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفتری حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو بما يجب أن يكون لديها) في أي وقت تشاء . ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى اللائق لمعاملات الشركة ولوقاية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في حساب غزون البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلافات جهرية قالها تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما مثال ذلك السيارات (في تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدوري أو العنقري (التي سيشرحها حالا) فنستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلا) .

وبصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهي في أبسط صورها يمكن أن أن تتخذ الشكل التالي (البيانات الواردة فيها إفتراضية) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	إوارد			الصادر			الرصيد	
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة
١٩٧٤								
١/١							٢٠,٠٠٠	١٢
١/٧	٧٠,٠٠٠	١٢	٨٤٠,٠٠٠				٩٠,٠٠٠	١٢
١/١٥				٦٥٠	١٢	٧٨,٠٠٠	٢٠,٥٠٠	١٢
							٢٤,٠٠٠	١٢
							١٠٨,٠٠٠	١٢
							٣٠,٠٠٠	١٢

وتوضح خانة الوارد كمية ما يرد لمخازن المتقاة من الصنف المعين وبمتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن

يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء البضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتقام بيعه أو للموردين رده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خاتمة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية واردة أو صادرة ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الإقفال في الحساب الختامي . (يحمل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣- ب - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متأسفاً لنظرية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً بمعدل الربح ، أو الربح الإجمالي ، أو هامش الإجمالي . وسوف نجرى على استخدام الإصطلاح الأول (معدل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذ الشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة تفرتيق التجارية في ٧٥/٦/٢٠ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
جنيه	جنيه
١١,٥٠٠	١٦٣,٧٠٠
٧,٢٠٠	مبيعات ومردودات مبيعات
١,٥٠٠	خصم تقدي مسموح به
٩٧,٥٠٠	مسموحات مبيعات
٤٢,٧٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٤,٢٥٠	مخزون البضائع
١,٧٥٠	أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
٣٥٠	إيجار الممرض
٦٥٠	دعاية وإعلان
١٢,٠٠٠	مصاريف نقل مبيعات العملاء
	مصاريف إدارية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

شركة نفرتيق التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٧٥/٦/٢٠

جنيه	جنيه	جنيه
١٦٣,٧٠٠	إجمالي المبيعات	
	بخصم	
١١,٥٠٠	مردودات مبيعات	
٧,٢٠٠	خصم مسموح به	
١,٥٠٠	مسموحات مبيعات	
٢٠,٢٠٠		
١٤٣,٥٠٠	صافي المبيعات	

	جنيه	جنيه	جنيه
ما قبله .			١٤٣,٥٠٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة			٩٧,٥٠٠
			<hr/>
معدل الربح			٤٦,٠٠٠
يخصم : المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤,٢٥٠		
إيجار المعرض	١,٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠		
	<hr/>	٧,٠٠٠	
مصاريف إدارية :		١٢,٠٠٠	
		<hr/>	١٩,٠٠٠
صافي الربح			<hr/>
			٢٧,٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي (العربي والاوربي دون الأمريكي) على تقسيم الحساب الختامي إلى حسابين : الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الإنجاز في البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر بمعدل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر) مضافاً إليها الإيرادات الناتجة من الأنشطة الأخرى النهرية بخلاف نشاط المتاجرة مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر . وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل .

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري أو القترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لإستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التي تقوم المنشأة بالإنتاج فيها . ففي كل مرة يتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضروري جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائماً . ذلك بالإضافة إلى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص في عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك في أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التي تتطلبها عن طريق المخزون الدوري . فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التي تتجر فيها المنشأة إتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد تترقب في إتباع طريقة المخزون الدوري (أو القترى) ، والتي تعتبر أقل تكلفة في إتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفي ظل طريقة المخزون الدوري ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع في حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أي الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة البضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجيل فيه مئة مائة العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء دون مصاريف النقل والشحن والتأمين في المادة - يطلق عليه حساب « مشترياته البضائع » . ولا تتحدد تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية حيث يتم في المادة جرد البضائع الموجودة في غلزن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالآل (الأرقام إخراجية) .

جنيته	جنيته
٢٣٢٠٠	عزرون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية)
٥٧٢٠٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
٨٠٥٠٠	البضاعة المتاحة خلال الفترة
٩٠١٠٠	- عزرون آخر الفترة من البضائع (في العادة يكون الرصيد الموجود طبقا للجرد الفعلي)
٧١٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام العزرون المستمر :

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنفعة على أصول ، إلا أنها (أي المشتريات) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بحملها مدينا وجعل حساب المشتريات دائما ، كذلك الأمر فجا يتعلق بعزرون أول الفترة .

ويتم إثبات عزرون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل عزرون آخر الفترة مدينا والحساب الختامي دائما . أي أن عزرون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات بإقفالها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يبقى في نهاية الفترة في عازن المنفعة بتحويله من مصروفات إلى أصول بحمل الحساب الختامي دائما وحساب عزرون نهاية الفترة مدينا .

٤ - ١ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة العزرون الدوري :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الإنتاج فيها في ظل طريقة

المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات لدينا بشمن البضاعة المشتراة ويؤدي إلى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائماً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .
ولنفترض أن شركة المجره للإتجار في الأدوات الالكترونية قامت في ١/٧ بالآتي :

شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه

شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه

فيكون قيد المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري كالآتي :

٤٩٠٧٠٠ من /- مشتريات البضائع

إلى مخزون

٢٧٠٢٠٠ /- النقدية

٢٢٧٠٠٠ /- الدائنون (أو الموردين)

إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٤٩٠٧٠٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ٢٧٠٢٠٠ جنيه، وزيادة الإلتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٧٠٠٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة أقل البضاعة المشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات لدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما له يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وتفريغ وما إلى ذلك، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها لدينا في

ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات بها إلى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب مصروفات النقل الخارج ، الذي يعمل مدينا بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل مثل جزء من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل الخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة المجره بشرائها في ١/٧ لها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسدد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

٤٢٨ من ح/ النقل للداخل

٤٢٨ إلى ح/ الدائنون (أو الموردين)

إليبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة للنقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم إعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كانت عليه حينئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال اليوم ، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلاً في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية

المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصيغة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتزول التسيويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة ويحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعل في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند تمام عملية البيع نعمل حساب النقد مدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينا بالمبيعات الآجلة . مقابل جمل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائما . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسيويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلا أن مخزون البضاعة في ١/١/٧٤ لإحدى الشركات بلغ ١٢٧٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٣١/١٢/٧٤ مبلغ ١٤٦٢٧٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل الداخلى في ٣١/١٢ مبلغ ٨٢٦٠٠ جنيه . وعند الميزان الفعل البضائع الموجودة في نهاية العام (٣١/١٢) وجد أن تكلفتها تبلغ ٧٢٥٠٠ جنيه بما فيها حصة من تكلفة النقل الداخلى . ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :

جنيه	جنيه
١٢٣٧٠٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ٧٤/١/١)
١٤٣٢٠٠ +	مشتريات البضائع خلال العام
٨٦٠٠ +	تكلفة النقل للداخل
١٦٤٥٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٢٢٥٠٠ -	مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٧٤/١٢/٣١ فضلا)
١٤٢٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء النسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتمحدد بالمعلومات : الناتجة عن المرد الفعل . ويتم إقفال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقييد الآتي :

١٦٤٥٠٠	من ح/ الحساب الختامي
	الى مذكورين
١٢٣٧٠٠	ح/ مخزون بضاعة أول الفترة
١٤٣٢٠٠	ح/ مشتريات البضائع
٨٦٠٠	ح/ النقل للداخل

إقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات إلى مصروفات . غير أن ما يجب تحويله إلى مصروفات فضلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي مازالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد النسوية التالي :

٢٢٥٠٠ من / غزرون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ الى / الحساب الختامي .

إببات غزرون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً
للمجرد الفعل .

ويترتب على الفئدين السابقين أن جعل الحساب الختامي مدينا بمبلغ
١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائنا بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه ، ليكون سافي ما جعل به
هذا الحساب مدينا هر ١٤٢٠٠٠ جنيه ، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال
العام والتي تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي ، فإنه لمن
الممكن توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسيويات في
نهاية الفترة ، على أن يقلل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي . وتكون
القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية
الفترة في هذه الحالة كالآتي :

١٦٤٥٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

الى علم كورين

١٢٧٠٠ من / غزرون البضاعة أول الفترة

١٤٢٠٠ من / مقتريات البضائع

٨٧٠٠ من / النقل الداخلي

إقفال الحسابات بنالي في حساب تكلفة البضاعة المباعة

٢٢٥٠٠ من / غزرون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠ الى / تكلفة البضاعة المباعة

تسوية غزرون آخر الفترة في حساب تكلفة
البضاعة المباعة .

والى هنا فلن كل الاختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وبتحويل القيدتين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون وصيده (١٤٢٣.٠٠٠ جنيه) ممثلا لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

١٤٢٣.٠٠٠ من ح/ الحساب الختامى
١٤٢٣.٠٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لها نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية (توسيط ح/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض إجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - ح - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي فى ظل
طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة بالإلتصاف على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءا منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد بعضهم قدي عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من الخصم ، فانه يمكن للنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإهلاك فيها أن ترد جزءا من هذه البضاعة للدور لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذى يمنحه الموردون للنشأة تفصيلا لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب (لن نتعرض للخصم التجارى باختياره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشتري) فى ظل طريقة المخزون

الدوري في هذا البند الترمي ، على أن نتناول ذلك في ظل طريقة الخزون المستمر لاحقاً .

وعندما تقوم المتفاعة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للبوصفات) ، فإنها تسالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المتفاعة المشتريّة من المورد إجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها ، فإن هذا التخفيض — عندما يسمح به المورد — يسالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل . وعلى التخيض من حساب مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حساب مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة الخزون الدوري نفترض المثال التالي : قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٣ رد بضائع سبق شراؤها من المورد بن بلفه تكلفتها ٩٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف ، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من المورد بن ببلغ ٣٧٥٠ جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منحت الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٣٢٠٠٠ من ح / الموردون (أو الممانون)

الى مذكورين

٩٧٥٠٠	ح / مردودات المشتريات	{ أو ح / مردودات
٣٧٥٠٠	ح / مسموحات المشتريات	
إثبات رد البضاعة المشتراة للمورد بن والحصول على		
<u>السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .</u>		

وكما ذكرنا بعدد مردودات ومسوحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائنا بقيمة المدودات والمسوحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المدودات والمسوحات في حسابات مستقلة قد يؤدي إلى توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابي مردودات المشتريات ومسوحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي (أو تفقّل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم ترسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات . وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشروط المؤدى لإكتسابه ، وشروط الإئتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحك التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣.٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣/١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ٣/١ مثلا فإن قيد إثبات المشتريات في ٣/١ يكون كالآتي :

٣.٠٠٠	من ٣/ مشتريات البضائع
٣.٠٠٠	إلى ٣/ الموردين (أو الدائنون)
	إثبات مشتريات اليوم على الحساب

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لإكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتي :

من -/ الموردون ٢٠.٠٠٠

إلى مذكورين

٢٩.١٠٠ -/ النقدية

٩٠٠ -/ الخصم النقدي المكتسب

سداد المورد من خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب الخصم يواقع
 $\frac{3}{100}$ من ٢٠.٠٠٠ جنيه ($20.000 \times \frac{3}{100} = 600$ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدايمة بطبيعتها، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها. والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافا إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري. وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يبنى أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به. وبذلك فيقل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها. ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشتري تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم. ولا شك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن إكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم. وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٢٩.١٠٠ من -/ المشتريات

٢٩.١٠٠ إلى -/ الموردون

إثبات المشتريات الآجلة بصافي القيمة بعد استبعاد الخصم النقدي

المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه ($20.000 \times \frac{3}{100} = 600$)

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لإكتساب الخصم يسكون
 النقد كالآتي :

٢٩١٠٠ من ح/ الموردون

٢٩١٠٠ ال ح/ التقدي

سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم

إما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لإكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٠.٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتي :

٩٠٠ من ح/ الخصم التقدي المفقود على المشتريات الآجلة

٩٠٠ إلى ح/ الموردون

إثبات استحقاق الموردين للخصم التقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتسابنا للخصم

٣٠.٠٠٠ من ح/ الموردون

٣٠.٠٠٠ ال ح/ التقدي

إثبات سداد الموردون

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء التقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم التقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلا منه ح/ الخصم التقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل — في ظل طريقة الخزون الدوري — الجمع بين الطريقتين ، أي إظهار الخصم التقدي المكتسب لعملا نتيجة السداد في الموعود الملائم والخصم التقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أي في مثالنا الجارى بمبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد

المقرر لإكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يحمل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مدينا . أما إذا تراخى الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلي :

من مذكورين	
ح/ الموردين	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المدفوع على المشتريات الآجلة	٩٠٠
إلى مذكورين	
ح/ النقدية	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المكتسب	٩٠٠

إثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدي المدفوع
نتيجة الآخر في السداد .

وبالحساب حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي المدفوع فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباطلة المدد بالنسبة للزمن ^(١)) والذي يتم إقفاله في الحساب الختامي .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات .

(١) إذا كانت شروط الغراء : ١٠ / ١٠٠ أيام ، سالي ٣٠ يوم وتبلغ الفعريات الآجلة ١٠٠ جنيه ، فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، فإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعني مدد فائدة سنوية قدرها $3\frac{1}{2}\%$ وهو مدد كبير جداً بالنسبة للمدلات التي يمكن الافتراض بها من القيمة السداد خلال فترة اكتساب الخصم .

فمتدما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .

ويترتب على فتدان العميل لخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الإيرادات بطبيعتها .

٤ - و - صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد
معدل الربح .

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ - ٥) ، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم التقدي المكتسب . ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي (الأرقام افتراضية) .

	جنيه	جنيه
مشتريات البضائع	١٧٢٢٥٠	
نقل للداخل	١١٢٥٠	
مجموع	١٨٤٢٠٠٠	
يخصم : مردودات المشتريات	١٢٢٧٠	
مسموحات المشتريات	٦٢٢٠	
الخصم التقدي المكتسب	٢٢٤١٠	
		٢٢٢٠٠٠
صافي تكلفة مشتريات البضائع .		١٦٢٢٠٠٠

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتها هما مشتريات البضائع والقلل للداخل ، وتظهر أرصدهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقي الحسابات فهي دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخسة في الحساب الختامى في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل في الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل في الجانب المدين أيضا ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالتفوضج الافتراضى بماليه) ، أو عن طريق توسط حساب تكافؤ البضاعة الجباعة تبعاً للنقط السابق شرحه .

ولل هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس بحمل الربح في ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربى في نهاية العام :

أرصدة مدينة أرصدة دائنة :

مبيعات ومردودات مبيعات	٢٥٢٢٧٥٠	٢١٢٤٢٠
مسموحات مبيعات		٧٠١٢٠
خصم نقدى مسموح به		٩٢٢٠٠
مصاريف نقل البضائع (نقل مبيعات العملاء)		٦٥٥٠٠
مشتريات ومسموحات مشتريات	١٢٢٢١٠	٢٤١٢٣٠٠
مردودات مشتريات	٨٥٥٩٠	
خصم نقدى مكتسب	١٦٢٢٠٠	
خصم نقدى مفقود على المشتريات الاجلة		٧٢٦٠٠
نقل للداخل		١١٢٢٠٠
مخزون البضاعة أول الفترة		٢٢٥٥٠٠

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلي في نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٢٧٧٢٠٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الآتية :

شركة محلات الفواكه

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ...

صافي المبيعات ومجمل الخصائر

تكلفة المبيعات ومجمل الربح

أجل المبيعات		٣٥٢,٧٥٠	مخزون أول الفترة	٢٢,٥٠٠
خصم : مردودات مبيعات	٢١,٤٣٠		مشتريات بضائع	٢٤١,٣٠٠
مردودات مبيعات	٧,١٢٠		نقل للداخل	١١,٢٠٠
خصم مسجوع به	٩,٢٠٠		مجموع	٢٥٢,٥٠٠
		٣٧,٧٥٠	يخصم :	
صافي المبيعات		٣١٥,٠٠٠	مردودات مشتريات	٨,٥٩٠
			مردودات مشتريات	١٢,٢١٠
			خصم مكتسب	١٦,٢٠٠
			صافي تكلفة مشتريات البضائع	٣٧,٠٠٠
			تكلفة البضاعة للفترة البيع	
			يخصم مخزون نهاية الفترة	٢١٥,٥٠٠
			تكلفة البضاعة البضاعة	٢٣٨,٠٠٠
			وسيد (مجل الربح)	٣٧,٢٠٠
				٢٠٠,٨٠٠
				١١٤,٢٠٠
				٣١٥,٠٠٠

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل في حساب الأرباح والخصائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التي سوف تعالجها في حساب الأرباح والخصائر أيضا .

٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والنصم النقدي في ظل طريقة

المخزون المستمر :

تختلف إجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والنصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري .
ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والنصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائنًا بمردودات المشتريات (كما كان يعمل مدينا بالمشتريات) ويجعل دائنًا بمسموحات المشتريات ، كما يعمل دائنًا بالنصم النقدي المكتسب . ونفرض مثلاً أن شركة سعدون التجارة قاعة بالمعاملات التالية في يوم ٢٧/٢ :

١ - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ٢/١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٢ - بلمع مردودات المشتريات للوردين ٧٣٥٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٥٣١٠ جنيه .

٣ - سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق النصم النقدي المكتسب بواقع ٢/١٠ .

٤ - سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق النصم النقدي بواقع ٤/١٠ .

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات كالآتي :

أولاً : لشراء على الحساب :

٣٢٥٠٠ من ح/ مخزون البضائع

٣٢٥٠٠ الى ح/ المورد

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢/١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم

ثانياً : مردودات ومسموحات المشتريات :

٨٥٦٠	من / المورد
٨٥٦٠	الى / مخزون البضائع
إثبات مردودات المشتريات ٧٣٥٠ جنيه ومسموحات	
المشتريات ١٢١٠ جنيه	

ثالثاً : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي :

٢٠٠٠٠	من / المورد
١٩٨٠٠	الى مذكورين
٦٠٠	/ النقدية
٦٠٠	/ مخزون البضائع
إثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم	
بواقع ٢ / على ٢٠٠٠٠ جنيه	

رابعاً : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود :

٢٠٠٠٠	من مذكورين
١٢٢٠٠	/ المورد
١٢٢٠٠	م الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة .
٣٠٠٠	الى مذكورين
٣٠٠٠	/ النقدية
١٢٢٠٠	/ مخزون البضائع

إثبات سداد المورد محمد عبد المقصود بعد انقضاء فترة انهم
وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٤ / من ٣٠٠٠٠ جنيه

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها
والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فسلًا بالسداد المبكر أو فقده انقضاء
لتأخيرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون
البضائع يحصل دائماً في كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارنة لاجراءات تسجيل المبيعات والشريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

تلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر طريقة المخزون الدوري

١ - شراء البضاعة (٥٠٠٠ جنيه مثلا)

٥٠٠٠	من ح/ مخزون البضائع	٥٠٠٠	من ح/ مشتريات البضائع
٥٠٠٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)	٥٠٠٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)

٢ - مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٤٥٠ جنيه مثلا

ومسموحات ٢٤٠ جنيه)

٧٩٠	من ح/ الموردين	٧٩٠	من ح/ الموردين
٧٩٠	الى ح/ مخزون البضائع	٤٥٠	من ح/ مردودات المشتريات
		٢٤٠	من ح/ مسموحات المشتريات

٣ - تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنيه مثلا)

١٥٠	من ح/ مخزون البضائع	١٥٠	من ح/ النقل للداخل
١٥٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)	١٥٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)

٤ - سداد مشتريات آجلة وإكتساب خصم نقدي (١٠٠٠ جنيه ، وسبة

خصم ٢٪ مثلا)

١٠٠٠	من ح/ الموردين	١٠٠٠	من ح/ الموردين
	الى مذكورين		الى مذكورين :
٩٨٠	من ح/ النقدية	٩٨٠	من ح/ النقدية
٢٠	من ح/ مخزون البضائع	٢٠	من ح/ الخصم النقدي المكتسب

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٢,٠٠٠) مثلا ونسبة خصم ٢٪)

من مذكورين	من مذكورين
٢,٠٠٠ / المورد	٢,٠٠٠ / المورد
٦٠ / الخصم النقدي المفقود	٦٠ / الخصم النقدي المفقود على
على المشتريات الآجلة	المشتريات الآجلة

إلى مذكورين	إلى مذكورين
٢,٠٠٠ / النقدية	٢,٠٠٠ / النقدية
٦٠ / الخصم النقدي المكتسب	٦٠ / مخزون البضائع

٦ - بيع بضائع (يبلغ ٦,٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفها ٤,٣٠٠ جنيه)

٦,٥٠٠ / من / العملاء (أو النقدية)	٦,٥٠٠ / من / العملاء (أو النقدية)
٦٥٠٠ إلى / مبيعات البضائع	٦٥٠٠ إلى / مبيعات البضائع
لا يجري أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث	من / تكلفة البضاعة المباعة
تحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ .	٤,٣٠٠ إلى / مخزون البضائع

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفها ٢٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه)

من مذكورين	من مذكورين
٥٠٠ / مردودات المبيعات	٥٠٠ / مردودات المبيعات
٤٥٠ / مسموحات المبيعات	٤٥٠ / مسموحات المبيعات
٩٠٠ إلى / العملاء (أو النقدية)	٩٥٠ إلى / العملاء (أو النقدية)
لا يتم إجراء أى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة .	٣٠٠ من / مخزون البضائع
	٢٠٠ إلى / تكلفة البضاعة المباعة

٨ - الخصم المسموح . على المبيعات : لاختلاف بين الطرفين (تحصيل ٥,٠٠٠ جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدي مسموح ٤ ٢٪) .

من مذكورين	
التقديرات	١,٩٠٠
الحصص المسموح به	١٠٠
الى / الملاء	٥٥,٠٠٠

٩ - فيرد التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة :

من مذكورين	لا حاجة إلى فيرد دفترية حيث يمثل
رصيد / تكلفة البضاعة المباعة الأصول	×××
مردودات المشتريات	×××
مسموحات المشتريات	×××
الحصص التقديرات المكتسبة	×××
تكلفة البضاعة المباعة	متمم
	نهاية الفترة

الى مذكورين

مخزون أول الفترة	×××
مشتريات البضائع	×××
النقل الداخلى	×××
مخزون آخر الفترة	×××
تكلفة البضاعة المباعة	×××

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح في الفصل القادم .

اسئلة وتمارين

على

الفصل الثامن

أولاً : الاسئلة :

السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتي : هامش الربح ، خصم الكمية المشروط بالمر رجى ، الخصم التقضى المعقود ، المسموحات ، المردودات ، الخصم التجارى المسلسل ، القفل الداخلى .

السؤال الثانى :

عن طريق ارقام الفراضية قم بتوضيح اى الفروق فى إجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون الفترى والمخزون المستمر .

السؤال الثالث :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات وصيدلمخزون البضائع يبلغ ٨٩٠٠٠ جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أو الفترة أو رصيد آخر الفترة . ما هى الإجراءات التى تعتقد أنه من الواجب القيام بها لتحقيق من ذلك على وجه التاكيد ؟

السؤال الرابع :

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ، محمل الربح ، صافى الربح .

أ - سقط سهوا تسجيل مشتريات آجه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

ب - المخالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

- ٢ - تسجيل تكلفة النقل الداخلى على إعتبار أنها مصروفات نقل الخارج .
- د - تسجيل المشتريات بأسعار الفراء الآجل والاقتصار على إلبات الحسم النقدى المكتسب فعلا دون الحسم النقدى المفقود .
- هـ - المخالفة فى تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة من التكلفة الفعلية .
- و - خصم مصاريف النقل الخارج من إجمال المبيعات فى حساب المتاجرة .
- ز - إعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
- ح - إقتال رصيد حساب تكلفة النقل الداخلى فى حساب الأرباح والخسائر .
- ط - إلبات البضاعة المرتدة من العملاء على أ. اس أنها مشتريات .
- ى - إعتبار مبيعات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الإدارية والتجارية

السؤال الخامس :

علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

- ١ - يتم إلبات مردودات المبيعات بحمل حساب المبيعات لدينا وحساب المردودات دائنا .

ب - عندما تمنح المنشأة خصما تقديريا لعملائها فإن ذلك يعنى بالضرورة إعتباره مصروفا عند إتمام عملية البيع .

- ج - يحتاج الأمر فى ظل طريقة المخزون الدورى إلى تخطيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لإلبات تكلفة ما يتم بيعه عند إلبات واقعة البيع .

- د - إذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الحسم النقدى المسموح به .

- هـ - لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى طريقة المخزون المستمر ، وإنما يقتصر الاختلاف على إجراءات تسجيل المشتريات .

و — تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون في غالبية الثمن .

ز — في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعى إجراء مجرد فعل لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

ح — يسجل المحرم التجاري في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشتري وذلك على العكس من خضم الكمية .

ط — يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنقصة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنقصة تتبع طريقة المخزون الدوري فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ورسوم حوات المشتريات والمحسم النقدي المسموح به. ومخزون آخر الفترة .
ي — تختلف طريقة معالجة المحسم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

ك — إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٠٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٠٢٠٠ جنيه ، فإن صافي المعثرات لابد وأن يكون ١٢١٠٧٠٠ جنيه .

ل — إذا بلغ صافي المشتريات ١٢١٠٢٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢٠١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٠٣٠٠ جنيه فإن إجمالي المشتريات يكون ١٢١٠٤٠٠ جنيه .

م — إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٥٠٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٠٤٠٠ جنيه فإن صافي المشتريات لابد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٠٩٠٠ جنيه .

ن — يمكن حساب صافي المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافي المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون
بداية الفترة + إجمالي المشتريات - مردودات وخصومات المشتريات والخصم
النقدى المكتسب

لأول التمارين :

التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجارية
خلال أسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب
بمبلغ ٢٢٥٠ جنية تسليم محل البائع بشروط ٢ / ٣ أيام ، صافي ٢٠ يوم .
وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ
نحوها ١٢٠٠ جنية .

٣/١٥ سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراة
في اليوم السابق .

٣/١٦ : اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ
١٥٠٠٠ جنية تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق
بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب يبلغ سعرها
طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنية بختم تجارى ١٠ / ٥٠ ، على التوالي
وبشروط ١ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٥٥٠٠ جنية
من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقي البضاعة المشتراة
في نفس اليوم بمبلغ ١٥٠٠ جنية نظراً لحدوث تلفيات بسببها فيها أثناء النقل
وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٢/١٩ . طلبت شركة الغروب من شركة الشروق إسترداد بعض البضائع التي تم إرسالها إليها في يوم ١٧/٢ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠.٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص حبل آخر مقابل إرسال بضائع بدلا منها بنفس القيمة دون خصم تجاري بشروط ٢/٣ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢/٢٠ : وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب وردت البضائع المطلوبة إستردادها وسددت مصاريف النقل بالتبعية عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه ، كما سادت البضاعة البديلة ووافقت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ جنيه . وفي نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ١٦/٣ .

المطلوب : (١) يفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدوري ، قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منها .

(٢) يفرض أن سعر البيع النهائي، يتحدد في شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبمان طريقة المخزون المستمر . قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منها (سعر البيع النهائي هو السعر الذي يتحمله العميل في فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجاري)

التمرين الثاني :

تكونت شركة عبد الوود التجارية في ١/٨/١٩٧٥ برأس مال تقدي قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨.٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتزكيات تبلغ تكلفته ٢٢.٠٠٠ جنيه ، قام عبد الوود بتقديمها جميعا لشركة في ذلك التاريخ .

٨/٢ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه نقدا تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم تقدي قدره ٢/٣ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحقة ٢١.٠٠٠ جنيه .

٨/٥ : باع الشركة بضائع تقدا بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه، وحل الحساب بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه. وبلغت تكلفه البضاعة المباعة ٥٠٠٠٠ جنيه، بشروط بيع ٢/١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

٨/٩ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ التقديمية ٢٠٠٠ جنيه، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة، وقد ردت تكلفه البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بشروط ٢/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، تسليم محل المشتري.

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ آجلة ما يوازي مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢.

٨/١٧ : ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمة ٧٠٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازي ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب المشتريات نفس اليوم.

٨/٢٢ : باع الشركة تقدا بضائع تبلغ قيمتها طبقا لقائمة أسعار البيع ٤٥٠٠٠ جنيه بخصم تجاوى ١٠٪، وباع على الحساب بضائع بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢/١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥. وقد بلغت تكلفه البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين من يوم ٨/١٢.

٨/٣٠ : سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه، كما بلغت مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المددوة عن الشهر ٤٥٠٠ جنيه، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: (١) يفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر، ثم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

(٢) قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر.

(٣) يفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

(٤) قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول.

التعريين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر.

١٢/١: توكمت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠.٠٠٠ جنيه عبارة عن: بضاعة ٨٢.٠٠٠ جنيه، أثاث وتركيبات ١٦٠.٠٠٠ جنيه، سيارات بيع وتوزيع ٢٢.٠٠٠ جنيه، والباقي نقداً.

١٢/٤: اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢.٠٠٠ جنيه بفروط ٢٪ / ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل البائع. وبلغت تكلفة النقل المدفوعة نقداً ٥٠٠ جنيه.

١٢/٦: باع بضاعة تبلغ تكلفتها ٣.٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه نقداً، كما باع بضاعة تبلغ تكلفتها ٧.٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١.٠٠٠ جنيه على الحساب بفروط ١٪ / ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ١٠٠ جنيه.

١٢/٨: اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠.٠٠٠ جنيه بمضمون بمائة ١٠٪ / ٥٠٪، ٢٠٪ على التوالى وبفروط ٢٪ / ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم تسليم محل المشتري.

١٢/١٢ : قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٠٠٠ جنيه هل الحساب بشروط ١٠/٧ أيام صافي ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥١٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد معاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .
١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها في قوائم الأسعار ٢٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافي في سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد من مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإحيات هذه العمليات بطريقة مقارنة في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر ، والمخزون الدوري .

(٢) تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .
(٣) إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتأجرة من الشهر .

الفصل السابع

في

ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية ، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبي . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع ، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . إلا أن باقي العمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج في معاملتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق . وسوف نخصص هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وإستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد حكيمة قياس نتائج نشاطها وتحويل مركزها المالي . ذلك كله إستمراراً لفصل السابق وتأسيساً على ما شرحناه فيه .

٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية :

تتأني الإيرادات للمشروعات التجارية أساساً من عمليات بيع البضاعة للعملاء ، وبذلك فتشتمل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الإيرادات . ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصاهر الرئيسية لإيرادات المشروع . وإيرادات العمليات ، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التي تلتج من عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع ، الإيرادات المتنوعة وتمثل المبيعات إيرادات.

العمليات في المشروعات التجارية البحتة ، بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات . ومثل ذلك الإيجار الدائن ، والفوائد الدائنة ، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات ، والتي تمثل في مجملها جزءا بسيطا نسبيا من الإيرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتي :

١ - تكلفة البضاعة المباعة : وعادة ما تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التمرس لها بالتفصيل .

٢ - المصاريف البهية : وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع ، عمولات البيع والتوزيع ، مصاريف انتقال عمال البيع والتوزيع إجماع معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، إهلاك الآلات والتركيبات والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والإعلان ، مصاريف التأمين ، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ - المصاريف الإدارية والتنموية : وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، إهلاك أدوات الإدارة ، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة ، أجور ومرتبات عمال وموظفي الإدارة ، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة ، إيجار مبنى الإدارة أو الإهلاك الخاص به الذين الممدومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأرشدنا في الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع

والمعادن الإدارية والقولية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع يحمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٢ - ورقة العمل وأعداد الحسابات الختامية في المتاروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر في منقهاء تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك . وسوف نتمدد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكته إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي :

فيايل أرعدة حسابات الأستاذ كاكاب عليه في ١٢/٣١ - ١٩ قبل إجراء التسويات لشركة السر التجارية (بالجنه) : أمات ومركبيات ١٢٣٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٥٠٠ ، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢١٠٠ ، عملاء ٢٢٩٠٠ ، أوراق قبض ١٢٣٠٠ ، نقدية بالبنك والغزينة ٤٨٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٥٠٠ ، أرباح محجورة ؟ ، مردودين ٢٢٥٠٠ ، دائرون عطفون ١٠٤٠٠ ، أجور مستحقة ١٦٠٠ ، إيجار مقدم ٨٤٠٠ ، خصص لإهلاك أمات ٦٢٥٠ ، خصص لإهلاك سيارات ٥٥٠٠ ، خصص ديون مشكوك فيها ٣٤٠٠ ، مشتريات ٩٧٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٧٥٠ ، مردودات مشتريات ١٠٠ ، مردودات مبيعات ٧٢٥٠ ، مسدوحات مشتريات ٣٥٠٠ ، مسدوحات مبيعات ٢٢٢ ، خصم نقدي مسدوح به ٣٢٢٠٠ ، خصم نقدي مكتسب ٢١٠٠ ، شهم نقدي

مفقود على المستعريات ١٣٤٠ ر. ، نقل الداخل ٤٠٠ ر. ، مصاريف نقل للخارج ٣٢٠٠ ر. ، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠ ر. ، أجور ومرتبات إدارية ٤٥٥٠ ر. ، محلات بيع وتوزيع ٢٤٥٠ ر. ، مصاريف وعناية وإعلان ١٢٠٠ ر. ، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

١ - يبلغ الإهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه والسيارات ١٥٠٠ جنيه ويرغب في زيادةخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في حمايات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ - الأيجار المقدم تم سداده في ١/١ لينتهي سنتين ويخصص ٢/٣ المبلغ المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشغله الإدارة .

٣ - الأيجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع مدينا عند السداد .

٤ - تبلغ البضاعة الموجودة فعلا في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه .

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولا بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات ، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحا المفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر ، ونقوم بمسد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقتال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية .

شركة الصناعات التجارية
ميزان المراجعة في ١٢/٣١ - ١٩

ملاحظات	البيان	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
الاملاك النيرة ٧٥٠ جنيه	اثاث وتركيبات وغنص املاك	٦٢٥٠	١٢٣٥٠
الاملاك السنوية ١٥٠٠ جنيه	سيارات توزيع وغنص املاك	٤٥٠٠	١٦٦٥٠
استخدم منها ٩٠٠ جنيه	مواد ومهمات		١٥٠٠
آخر السنة ١٢٦٠٠ جنيه	مخزون بضائع ١/١		٢٢٦٠٠
يزاد الخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه	عملاء وخصص ديون مشكوك فيها	٣٤٠٠	٣٣٩٠٠
	اوراق قض		١٢٠٠٠
	تقديرات بالبنك والحزينة		٤٨٥٠٠
	رأس المال	٧٥٠٠٠	
	ارباح محجوزة	١٢٦٠٠	
	موردون	٢٣٥٠٠	
	دائنون مستوفون	١٠٤٠٠	
	اجور مستحقة	١٦٠٠	
	اجمار مقدم		٨٤٠٠
	مشتريات ومبيعات	١٥٢٧٥٠	٩٧٦٠٠
	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	٤١٠٠	٧٢٥٠
	مشتريات ومبيعات مستحقة	٣٥٠٠	٢٢٠٠
	خصم تقدي	٢١٠٠	٣٣٠٠
	خصم تقدي مقدود على الافتريات		١٣٤٠
	قلل قداخل		٥٤٠٠
	مصاريف قلل قداخل		٣٢٠٠
	اجور ومهمات عمال البيع والتوزيع		١٤٦٦٠
	اجور ومهمات ادارة		٤٥٥٠
	عمولات بيع وتوزيع		٢٤٥٠
	مصاريف دعاية واملاك		١٢٠٠
	تأمين ضد الحريق		٦٥٠
		٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠

وقد اُخذنا في ميزان المراجعة حالة الملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن يسهر على الالتماس منها . وقد استقيننا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية رضى اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي)

هذا كما نعلمنا عدم تخصيص سطر مستهل رصيد كل حساب من الحسابات، بل أظهرنا أرصدة بعض الحسابات في صورة مزدوجة على نفس السطر، وذلك لإظهار العلاقة بينها. فـ رصيد الأثاث والتركيبات مدين لأنه يمثل أصل من الأصول، بينما يخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لإيرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستفدة في عملياتها. وقد سبق أن ذكرنا أن خصص الإهلاك يظهر إما في جانب الخصوم من الميزانية أو مفرحا من رصيد الأصل المعين في جانب الأصول. ويطلق على خصص إهلاك الأصل، الحساب المضاد للأصل Contra asset account. وحيث أن رصيد الأصل يكون مدينا بطبيعته فإن الحساب المضاد (خصص الإهلاك) الخاص به يكون دائنا بطبيعته. وما ينطبق على الأثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والعملاء، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة.

ومن قراءة الميزان نجد أيضا أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر. ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين، واستطيع أن تحديه الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول (إلى أن يتم تحويلها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين، والمبيعات من الإيرادات ورصيدتها يكون هو الدائن طبقا. وينعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتريات ومردودات المبيعات، فالأولى ورصيدتها دائن (لأنها عكس المشتريات)، والثانية ورصيدتها مدين. وما ينطبق على المردودات يسرى على المسحوبات والنصم التقدي. فالنصم التقدي المكسبه على المشتريات الالجه يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن، بينما النصم التقدي المسموح به على المبيعات الالجه يؤدي إلى إنقاص قيمتها (وهي إيرادات) وبالتالي فرصيده مدين. والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في نهاية البيان بذكر فقط مردودات أو مسحوبات، كما فعلنا بالنصم التقدي،

ويكنى ذلك لتعرف هل كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعته الرصيد المتأبل لها . فإذا كان الرصيد مدينياً فهي مردودات (أو مسموحات) مبيعات، وإذا كان الرصيد يقف في الجانب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات .

٢ - ١ - ورقة العمل وإجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب إجراؤها هل أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالمصفحة التالية وقد ظهر في ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتي :

١ - تسوية حساب مخصص إهلاك الآثاث والتركيبات بالإهلاك عن العام حيث جعل حساب إهلاك الآثاث والتركيبات مدينياً بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الآثاث والتركيبات دائماً ، وبذلك يصبح رصيد ح/ المخصص دائماً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه ، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات . ويقفل حساب إهلاك الآثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً ، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية .

٢ - تسوية حساب مخصص إهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص إهلاك الآثاث والتركيبات .

٣ - تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة بإحتياؤها قد تحولت إلى مصروفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدينياً (حساب مصروف) ، وحساب المواد والمهمات دائماً (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحسابات الختامية .

٤ - زيادة مخصص الديون المسكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه

بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مدينا وجعل حساب الخصص دائما .
ويقتل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية ، ويظهر حساب بخصص
الديون المشكوك فيها في الميزانية بالصيد الجديد ٢٩٠٠ جنيه .

٥ — إقتال حسابات مخزون أول الفترة والمخرجات (وهي أرصدة مدبنة) ،
ومردودات المخرجات ومسدداتها والحصص التقدي المكتسب (وأرصدها دائنة)
في حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويصير توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة
المباعة هنا ضروريا حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية العمومية ،
كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة
البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيليا كما سوف نرى فيما بعد .

٦ — إثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذي
تم توسيطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدينا
وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائما بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه .

٧ — إقتال الأجر المستحق في أجور ومخرجات البيع والتوزيع حيث
جعل الأخير مدينا بها عند السداد . ولذلك جعلنا حساب الأجر المستحق مدينا
بالمبلغ (١٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومخرجات بيعية دائما .

٨ — تسوية حساب الإيجار المقدم بما يراعى خدمات المبنى المتأجر التي
استفادت منها السنة المالية ، حيث يعطى الإيجار المقدم سنتين لإحتيازا من بداية
السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الإيجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع
مدينا بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{2}{3}$ إيجار المبنى عن سنة) ، والإيجار المتعلق بالعمليات
الإدارية مدينا بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{1}{3}$ إيجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب
الإيجار المقدم دائما بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه (نصف الإيجار المقدم عن سنتين) .
ويعتبر كل من حساب الإيجار من حسابات المصروفات ، أما صيد حساب
الإيجار المقدم (٤٢٠٠) فيظهر في الأصول في الميزانية .

شركة البحر
ورقة العمل عن السنة

التصوبات		ميزانية المراجعة		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	
(١) ٧٥٠		٦٢٥٠	١٢٣٥٠	الاثاث وتركيبات ومخصص اهلاك
(٢) ١٥٠٠		٤٥٠٠	١٦٠٦٥٠	السيارات ومخصص اهلاك
(٣) ٩٠٠			١٥٠٠	مواد ومهمات
(٥) ٢٢٠٦٠٠			٢٢٠٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
(٤) ٥٠٠		٣٤٠٠	٢٣٠٩٠٠	ملاء ومخصص ديون
			١٢٠٠٠	اوراق قبض
			٤٨٥٠٠	قدية
		٧٥٠٠٠		راس المال
		١٢٠٦٠٠		ارباح محوزة
		٢٣٠٥٠٠		موردون
		١٠٤٠٠		والثمن مخطوون
	(٧) ١٠٦٠٠	١٠٦٠٠		اجور مستحق
(٨) ٤٢٠٠٠			٨٤٠٠	ايجار مقدم
(٥) ٩٧٠٦٠٠		١٥٢٠٧٥٠	٩٧٠٦٠٠	مديريات ومهمات
	(٥) ٤١٠٠٠	٤١٠٠٠	٧٠٢٥٠	مردودات
	(٥) ٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٠٢٠٠	مستحقات
	(٥) ٢١٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٣٣٠٠	خصم قديم
			١٣٣٤٠	خصم قديم ملقود
(٥) ٥٤٠٠			٥٤٠٠	كل كساحل
			٣٢٢٠٠	مصاريف نقل الخارج
(٧) ١٠٦٠٠			١٤٠٦٦٠	اجور ومرتبات يمنية
			٤٠٥٠٠	اجور ومرتبات ادارية
			٢٤٤٥٠	عمولات يمنية
			١٢٢٠٠	مصاريف دعاية واعلان
			٦٥٠	تأمين ضد الحرائق
		٢٩٩٩٧٠٠	٢٩٩٩٧٠٠	
(١) ٧٥٠				اهلاك اثاث وتركيبات
(٢) ١٥٠٠٠				اهلاك سيارات
(٣) ٩٠٠				مواد ومهمات مستحقة
(٤) ٥٠٠				ديون مستحقة يمنية
(٦) ١٢٠٦٠٠	(٥) ١١٥٠٩٠٠			تكلفة البناء للامانة
(٦) ١٢٠٦٠٠				مخزون بضائع ١٢/٣١
(٨) ٣٠١٥٠				ايجار يمنية
(٨) ١٠٠٥٠				اداري
١٤٢٠٢٥٠	١٤٢٠٢٥٠			
				سالى ارباح العام

التجارية
المالية المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		إيزان المراجعة سنوية	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
٧,٠٠٠	١٢,٣٥٠			٧,٠٠٠	١٢,٣٥٠
٦,٠٠٠	١٦,٦٥٠			٦,٠٠٠	١٦,٦٥٠
	٦٠٠				٦٠٠
٣,٩٠٠	٣٣,٩٠٠			٣,٩٠٠	٣٣,٩٠٠
	١٢,٠٠٠				١٢,٠٠٠
	٤٨,٥٠٠				٤٨,٥٠٠
٧٥,٠٠٠				٧٥,٠٠٠	
١٢,٦٠٠				١٢,٦٠٠	
٢٣,٥٠٠				٢٣,٥٠٠	
١٠,٤٠٠				١٠,٤٠٠	
	٤,٢٠٠				٤,٢٠٠
		١٥٢,٧٥٠		١٥٢,٧٥٠	
			٧,٢٥٠		٧,٢٥٠
			٢,٢٠٠		٢,٢٠٠
			٣,٣٠٠		٣,٣٠٠
			١,٣٤٠		١,٣٤٠
			٣,٢٠٠		٣,٢٠٠
			١٣,٠٦٠		١٣,٠٦٠
			٤,٥٥٠		٤,٥٥٠
			٢,٤٥٠		٢,٤٥٠
			١,٢٠٠		١,٢٠٠
			٦٠٠		٦٠٠
			٧٥٠		٧٥٠
			١,٥٠٠		١,٥٠٠
			٩٠٠		٩٠٠
			٥٠٠		٥٠٠
			١٠٣,٣٠٠		١٠٣,٣٠٠
	١٢,٦٠٠		٣,١٥٠		١٢,٦٠٠
			١,٠٥٠		٣,١٥٠
					١,٠٥٠
٢,٤٠٠				٢٩١,١٥٠	٢٩١,١٥٠
١٤٠,٨٠٠	١٤٠,٨٠٠	١٥٢,٧٥٠	١٥٢,٧٥٠		

ويمكن إثبات هذه النسويات بالتقيد المركب التالي:

من المذكورين

(١)	ح/ إهلاك الآلات والتركيبات	٧٥٠
(٢)	ح/ إهلاك السيارات	١٥٠٠
(٣)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
(٤)	ح/ الديون المعكوك فيها	٥٠٠
(٥)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١١٥٩٠
(٥)	ح/ مردودات المشتريات	٤١٠٠
(٥)	ح/ مسموحات المشتريات	٢٥٥٠٠
(٥)	ح/ الخصم النقدي المكتسب	٢١٠٠
(٦)	ح/ مخزون آخر الفترة	١٢٢٦٠٠
(٧)	ح/ أجور مستحقة	١٢٦٠٠
(٨)	ح/ إيجار	٤٢٢٠٠

إلى المذكورين

(١)	ح/ غمض اهلاك آلات وتركيبات	٧٥٠
(٢)	ح/ غمض اهلاك سيارات	١٥٠٠
(٣)	ح/ مواد ومهمات	٩٠٠
(٤)	ح/ غمض ديون مشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	ح/ مخزون أول الفترة	٢٢٢٦٠٠
(٥)	ح/ المشتريات	٩٧٢٦٠٠
(٥)	ح/ النقل الداخل	٥٤٠٠
(٦)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٢٢٦٠٠
(٧)	ح/ أجور ومرتبات يومية	١٢٦٠٠
(٨)	ح/ إيجار مقدم	٤٢٢٠٠

إثبات النسويات الخاصة بالفترة في ١٢/٣١ - ١١ :

هذا وقد أوضحنا في القيد المتقدم أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع إليها . والواقع أنه كان في الإمكان إجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثانية .

٣- ب -- إعداد حساب التجارة ، وإجراء قيود الاكفالات للحسابات التي تظهر فيه :

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب التجارة هو قياس هامش الربح الإجمالي Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . ويعني آخر فهو يمكن من قياس الإضافة الى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة لعملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة . ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات وقد جرت العادة أن يظهر في حساب التجارة - في ظل طريقة المخزون الدوري تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات ، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات . ويرتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب التجارة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة - إذا تم تبسيطه - في ظل طريقة المخزون الدوري . ويظهر حساب التجارة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى في الصفحة التالية .

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأربعة سبعة حسابات رئيسية هي :

ج / مخزون بضائع ١/١ ، ٢٠ / مخزونات بضائع ، ٢٠ / نقل للدخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تنقل في حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب التجارة) بحسبها دائنة وجعل ٢٠ / تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب التجارة) مديتها بها

شركة السكر التجارية

حسابات المتاجر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٢١ - ١٩

مدین		دائن	
جني	جني	جني	جني
٢٢٠٦٠٠	مخزول بضائع ١/١	١٥٢٠٧٥٠	إجمالي للبيانات
٩٧٠٦٠٠	مقدمات بضائع		نقص:
٥٤٠٠	المدخل	٧٠٢٥٠	مردودات سبب
١٠٣٠٠٠٠	مجموع	٢٠٢٥٠	مسموحات سبب
	يخصم	٣٠٣٠٠	نقص مجموع به
	٤٠١٠٠٠ مردودات مقدمات	١٢٠٧٥٠	
	٣٠٥٠٠ مسموحات مقدمات		
٩٧٠٠	٢٠١٠٠ نقص المكتسب	١٤٠٠٠٠٠	سالي للبيانات
	سالي تكلفة المقدمات		
٩٣٠٣٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		
١١٥٠٩٠٠	نقص مخزول بضائع ١٢/٢١		
١٢٠٦٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة من العام		
١٠٣٠٣٠٠	عمل الزخ (يقتل حساب		
٣٦٧٠٠	الأرباح والخسائر)		
١٤٠٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠٠	

ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من - المتاجرة بأشارة موجبه ، لانها
حسابات اصول (حق تاريخ إفتاها) وأرصدها مدينة بطبيعتها. أما - / مردودات
المشتريات ، و - / مسموحات المشتريات ، و - / النقص المكتسب فتقتل في - / تكلفة
البضاعة المتاحة (أو - / المتاجرة) بحسبها مدينة وجعل - / تكلفة البضاعة (أو

٢٠ / المتاجرة) دائنتها . وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من ٢٠ / المتاجرة فإنها تخصم في هذا الجانب ، أي توضع بإشارته سالبة (الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب) . ويؤدى المجموع الجبرى لأرصدة الحسابات الستة الى تحديد تكلفة البضاعة التى أتتحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأتى دور الحساب السابع وهو ٢٠ / عزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها فضلا عن البضائع التى كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ، تعرف على تكلفة ما تم بيعه فضلا خلال الفترة . وبالتالي فيجمل ٢٠ / عزون آخر الفترة مدينا (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) دائنا . ويجب مراعاة أن التقيده الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إيجاب لوجوده وليس قيد إقبال لرصيده الموجود فعلا . ففي ظل طريقة المخزون الدورى ، يشأ ورصيد ٢٠ / عزون آخر الفترة في نهايتها ، ولا ينقل في نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من ٢٠ / المتاجرة) .

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأفراض إجراء التسويات الخاصة بها ، وتم فيها إقبال الحسابات الست الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإيجاب عزون البضاعة في ١٢/٣١ ، فإن قيود الإقبال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر على الآتى :

١٠٣٢٠٠ من ٢٠ / حساب المتاجرة

١٠٣٢٠٠ الى ٢٠ / تكلفة البضاعة المباعة

إقبال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفصيلها في قيد

التسويات الى حساب المتاجرة في حساب المتاجرة

٢ / تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدوري)
أو الجانب الدين من ٢ / المتاجرة

الرصيد	مدین	دائن
٢٢٢٦٠٠	٢٢٢٦٠٠	٢ / مخزون بضائع أول المدة يجعل دائنا برصيد ١/١
١٢٠٢٠	٩٧٢٠٠	٢ / مشتريات البضائع يجعل دائنا برصيد ١٢/٢١
١٢٥٢٦٠٠	٥٤٠٠	٢ / النقل للداخل يجعل دائنا برصيد ١٢/٢١
١١٢٢٠٠٠	١٢٢٦٠٠	٢ / مخزون بضائع آخر المدة يجعل مدیننا برصيد الجرد في ١٢/٢١
١٠٨٢٩٠٠	٤١٠٠	٢ / مردودات المشتريات يجعل مدیننا برصيد ١٢/٢١
١٠٥٤٤٠٠	٢٢٥٠٠	٢ / مصروفات المشتريات يجعل مدیننا برصيد ١٢/٢١
١٠٣٢٣٠٠	٢٢١٠٠	٢ / الخصم المكتسب يجعل مدیننا برصيد ١٢/٢١
↑		الرصيد الدين الذي يشمل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة الخاسية.

من ٢ / إجمال المبيعات ١٥٢٢٧٥٠

١٥٢٢٧٥٠ ٠ إلى ٢ / المتاجرة

إتقال إجمال المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

من ٢ / المتاجرة ١٢٢٧٥٠

إلى المذكورين

٢ / مردودات المبيعات ٧٢٢٥٠

٢ / مصروفات المبيعات ٢٢٢٠٠

٢ / خصم مصروح ٢٢٢

إتقال الحسابات صالية في حساب المتاجرة

أما إذا لم تقلل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التي تحصل رقم (٥) ، (٦) في قيد التسوية المركب وورقة العمل) في ح/ تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية ، كما سبق أن وضحنا ، فإن قيود الاقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من ح/ المتاجرة تكون كالآتي :

١٢٥٦٠٠ من ح/ المتاجرة

الى المذكورين

٢٢٦٦٠٠ مخزون بضائع ١/١

٩٧٦٠٠ مشتريات بضائع

٥٤٠٠ نقل للداخل

من المذكورين

٤١٠٠ ح/ مردودات مشتريات

٢٥٠٠ ح/ صمدوحات مشتريات

٢١٠٠ ح/ ضم مكسب

١٢٦٠٠ ح/ مخزون بضائع ١٢/٢١

٢٢٦٠٠ الى ح/ المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخالص بأقفال تكلفة البضاعة المباعة في ح/ المتاجرة .

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة بتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذي يتباح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة . ويتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضروري إقفال رصيد حساب المتاجرة من سجل ربيع (أو سجل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

٣٦٧٠٠ من / المتاجرة
٣٦٧٠٠ الى / الأرباح والخسائر
إقتال بحمل الربح عن العام في / الأرباح والخسائر.

ويكون التيد عكسيا إذا حققت المشاة خسائر

٢ - ح - إعداد حساب الأرباح والخسائر وإجراء الإقتال للحسابات
التي تظهر فيه :

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية . وبالتسالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها ، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للشروع بالإضافة إلى بحمل الربح (أو بحمل الخسائر) المقول إليه من حساب المتاجرة . وبعد إجراء المداقة (أو المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتفطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية . وسوف نقوم أولا بإعداد حساب الأرباح والخسائر لتأنا الجاري ، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والإيرادات ، ثم نجرى قيود الإقتال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامى - عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكلفة لإجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتي بدأت - في هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن الحساب بحمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك بحمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والرضية المختلفة . وبرغم أن مثالنا الجاري ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة .

وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين إلى قسمين : أحدهما لمصروفات البيع والتوزيع ، والثاني للمصروفات الادارية والتنموية . وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق وإهلاك الامتات والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على إقتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع . أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الإدارية — مثلما فعلنا في حساب الايجار مثلاً — فإنه يستفيد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الإدارية والتنموية .

وتكون قيود الاقفال اللازمة لإعداد حساب الأرباح والخسائر في مثالنا الجاري كالآتي :

٢٤٣٢٠٠	من / الأرباح والخسائر
	إلى مذكورين
٣٢٢٠٠	/ مصاريف نقل للخارج
١٣٦٠٠	/ أجور ومرتبات بيعية
٢٢٤٠٠	/ محمولات بيعية
١٢٢٠٠	/ دعابة وإعلان
٦٥٠	/ تأمين ضد الحريق
٧٥٠	/ إهلاك امتات وتركيبات
١٥٥٠٠	/ اهلاك سيارات
٩٠٠	/ مواد ومهمات مستخدمة
٤٢٢٠٠	/ الايجار
١٢٢٤٠	/ خصم تقدي مفقود
٤٣٥٥٠	/ أجور ومرتبات ادارية
٥٠٠	/ ديون مشكوك فيها

اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتنموية
في حساب الأرباح والخسائر عن العام

هذا وقد سبق افعال عمل ربح المتاجرة في حساب الارباح والخسائر . واذا وجدت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدينة بأرصدها بعد اجراء التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائما .

٢ - ٥ - التصرف في أرباح الاعام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح والخسائر :

حتى الآن كنا دائما نفترض ان أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الارباح المحتجزة ، واذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . الا ان صاحب أو اصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة في تراكم الارباح وتركها فيه ، وانما قد يقررون سحب جزء من الارباح لتغطية نفقاتهم الخاصة . وبعد في الواقع انه اذا كان المشروع مملوك لفرد واحد فإنه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خريفة المشروع للإففاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضا) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الارباح التي ينتظر تحقيقها من مداولة المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق اذا تعدد ملاك المشروع ، اذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية

حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام ، ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدودا في شركات يطلق عليها شركات الاشخاص . أما اذا كان عدد الملاك كبيرا ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أى مبالغ من تحت حساب الارباح ، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الارباح التي يحققها المشروع على ملاكه . وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الارباح والخسائر لا يقل بأكمل مقداره في حساب الارباح المحتجزة . وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها ، وسنكتب معالجتها في رصيد أرباح العام ، ثم نعالج توزيع الارباح وتسوية

الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة . وسوف تقتصر على القواعد العامة ، دون التفاصيل .

١ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع :
يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك ، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية فإذا قام مسوؤلة مثلا بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزانة محلات حسوؤلة التجارية لمصرفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفتريا في دفاتر المحلات كالآتي :

٥٠٠ من / المسحوبات
٥٠٠ الى / التقديرة

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها ليصل إجمال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسوؤلة مثلا من الفترة ١٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة :

١٦٥٠ من / الأرباح والحسابات
١٦٥٠ الى / التوزيع

إتقال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠ من / التوزيع
٥٠٠ الى / المسحوبات

إتقال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بمسد ذلك بالصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي :

١٦٥٠ من / التوزيع
١٦٥٠ الى / الأرباح المحجوزة

إتقال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب - حالة قيام المالك أو الشركة بسحب بضائع من المشروع :

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالانجار فيها لأغراض استخدامه الخاص . ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو بأسعار التكلفة ، وسوف يقتصر في معالجتها هنا على أساس أسعار التكلفة . ويتختلف القيد اللازم لإثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً) تكلفة البضاعة المسحوبة :

$$\begin{array}{r} ٦٠٠ \text{ من } \text{س/ المسحوبات} \\ \hline ٦٠٠ \text{ الى } \text{س/ المخزون} \end{array}$$

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسط حساب البضائع المسحوبة كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائماً بها . وفي حالة توسط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي .

$$\begin{array}{r} ٦٠ \text{ من } \text{س/ المسحوبات} \\ \hline ٦٠٠ \text{ أ/ح/ البضائع المسحوبة} \end{array}$$

وينقسم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات هذه إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً .

وبقفل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى .

ج - حالة إقرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على المالك :

عند إقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على المالك ، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها ، يتم إجراء القيد الآتي (١٥٠٠ جنيه في مثال شركة البصر التجارية مثلاً) .

$$\begin{array}{r} ١٥٠٠ \text{ من } \text{س/ التوزيع} \\ \hline ١٥٠٠ \text{ الى } \text{س/ توزيعات الأرباح المستحقة} \end{array}$$

ولذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلا قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالي :

١٥٠٠	من / توزيعات الأرباح المستحقة
١٥٠٠	إلى / القيدية

ثم يقلل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة ، وهو مثالنا الجاري مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالي :

٩٠٠	من / التوزيع
٩٠٠	إلى / الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة :

شركة البصر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٢/٢١ - ١٩

١٥٠٠	إلى / توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح العام (من /
٩٠٠	إلى / الأرباح المحجوزة		أرباح وخسائر)
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية .

٤ - الميزانية العمومية :

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيس للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الإنجاز في السلع المختلفة ، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على

ما يتلادم مع إحتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع ومواد وخلافه فتشغل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقيا حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هل موضوع نشاطها الرئيسي . فغير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أهميتها) سيولة يرد أولا) . ولن نخرج عن هذا العرف حل هذا المستوى من الدراسة المبدئية .

وهل أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ في الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

شركة السمر التجارية
الميزانية العمومية في ١٢/٣١ - ١٩

الحصوم (جنيه)

الأصول (جنيه)

أولا : حقوق الملكية			أولا : الأصول الثابتة :		
رأس المال	٧٥٠٠٠٠		أثاث وركيانات	١٢٠٣٥٠	
الأرباح المحوزة	١٣٠٥٠٠		٧٠٠٠٠ - - خصص إهلاك	٥٠٣٥٠	
مجموع حقوق الملكية		٨٨٠٥٠٠	سيارات	١٦٠٦٥٠	
تايليا : الإلتزامات :			٦٠٠٠٠ - - خصص إهلاك	١٠٠٦٥٠	
موردون	٢٣٠٥٠٠		مجموع الأصول الثابتة		١٦٠٠٠٠
دائشون مختلفون	١٠٠٤٠٠		تايليا : الأصول للتداولة :		
توزيعات أرباح مصحقة	١٠٥٠٠		مواد ومهمات	٦٠٠	
مجموع الإلتزامات		٣٥٠٤٠٠	مغزون بضائع ١٢/٣١	١٢٠٦٠٠	
			٢٣٠٩٠٠ - - إهلاك		
			٣٠٠٩٠٠ - - خصص ديون	٣٠٠٠٠٠	
			أوراق قبض	١٢٠٠٠٠	
			إيجار مقدم	٤٠٢٠٠	
			هدية	٤٨٠٥٠٠	
			مجموع الأصول للتداولة		١٠٧٠٩٠٠
مجموع الحصوم		١٢٣٠٩٠٠	مجموع الأصول		١٢٣٠٩٠٠

أسئلة وقمارين على لفصل السبلنج

أولا الأسئلة :

١ - تكلم بإختصار عن كل مما يأتي : محل الربح ، صافي الربح ، الأرباح الموزعة ، المسحوبات ، الأرباح المحجوزة ، المصاريف البيعية ، المصاريف الإدارية والتمويلية .

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأً أو صواب مستعينة بأشئلة ملائمة في حالة الضرورة :

١ - يتم إعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم إعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقين صافي الربح (أو صافي الخسارة) في ذلك التاريخ .

ب - يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

ج - إذا كان رصيد المسحوبات مدينا فهو يمثل مسحوبات ومشتريات لأن المشتريات مدينة ، والعكس في حالة المبيعات .

د - في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

صافي المبيعات عن الفترة	×××
- تكلفة المبيعات عن الفترة	×××
	<hr/>
بمحل الربح .	×××

هـ - في ظل طريقة المخزون الدوري يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : إجمالى المبيعات مخزون آخر الفترة ، مردودان مشتريات ، والخصم النقدي المسحوق به ، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مبيعات المبيعات ، مسحوبات المبيعات ، والخصم النقدي المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائمة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و - يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التي تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل العناصر التي تحقق خلال الفترة .

ز - يقفل بمحل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس في حالة بمحل الخسارة .

ح - تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتما ، كما تؤدي أيضا إما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الإلتزامات .

ط - يحق لكل شريك في أى مشروع السحب من أموال المشروع بالاتفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التي ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ي - تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

ك - إذا تمرد توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

ل - برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة على أن ترمز الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

م - يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءاً منها لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع .

ثانياً التمارين

التمرين الأول :

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣١/١٢/١٩٧٤ لشركة السكّال التجارية :

أرصدة مدنية	أرصدة دائنة
جنيه	جنيه
١٥٠٥٠٠	تقديت بالبنك والعملة
٨٢٠٥٠٠	عملاء ومدّين
٧٠٠٠٠	مخزون بضائع
	٦٢٠٥٠٠ رأس المال
	٨٣٠٠٠٠ أرباح محجوزة
	٥٢٠٥٠٠ موردون ودايتون
<u>١٩٨٠٠٠</u>	<u>١٩٨٠٠٠</u>

وفيما يلي ملخص إجمال العمليات التي قام بها الشركاء خلال اليوم المنتهى في ٣١/١٢/٧٥ :

جنيـه

١٦٧٥٠٠	مبيعات نقدية
٢٧٠٠٠٠	مبيعات آجلة (إجمالي)
٤٠٠٠٠٠	مشتريات آجلة (إجمالي)
٣٠٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
١١٢٥٠	مردودات مبيعات
٥٥٠٠	مردودات مشتريات
٨٥٠٠	خصم مكاسب على المشتريات الآجلة
٢٥٠٠	خصم نقدي مفقود
٢٢٢٥٠٠	مدفوعات للوردين والداكـين
٢٤٣٠٧٥٠	متحصلات من العملاء والمدنيين
٤٩٠٠٠	مصرفات البيع والتوزيع
١٠٠٠٠	أثاث وتركيبات مشتراء نقدا
٤٥٥٠٠	مصرفات إدارية وتمويلية
٢٠٠٠٠	أراضى مشتراء نقدا
١٠٥٠٠٠	مباني مشتراء وممول نصفها عن طريق قرض البنك
٣٥٠٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالي العمليات
عن سنة ١٩٧٥ .

(٢) إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كدفوف
الجرد الفعلي في ٢١/١٢/٧٥ قد بلغت ٨٦٠٠٠ جنيـه ، فالمطلوب هو إعداد

حساب المتاجرة وحساب الأرباح والحساب من السنة المالية المنتهية في
٧٥/١٢/٣١

(٣) إعداد الميزانية العمومية للفكرة في ٧٥/١٢/٣١ .

التعريف الثاني :

١ - من واقع البيانات التالية تم بإعداد حساب المتاجرة والأرباح والحساب
من السنة المالية المنتهية في ٧٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة : عذرون بضائع
في ١٩٧٤/١٢/٣١ : ٢٣٠٠٠ جنية ، عذرون بضائع في ٧٣/١٢/٣١ : ٢٠٠٠٠ جنية ،
عذرون بضائع : ٣٠٠٠ جنية منها ٢٠٠٠ جنية تخص عمليات البيع والتوزيع ،
مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنية ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنية ، إجمالي
المبيعات ٧٨٥٠٠ جنية ، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ٣٥٠ جنية ،
إيجار معارض ومخازن ومعدات البيع ٢٨٠٠ جنية ، دهابة وإعلان ٦٠٠ جنية ، إجمالي
المشتريات ٤٥٠٠ جنية ، نقل لتأجير ٥٠٠ جنية ، خصم نقدي مكسب
٨٥٠ جنية ، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنية ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ٩٠٠
جنية ، مردودات مشتريات ١٠٠٠ جنية ، إيجار مبنى الإدارة ١٧٥٠
جنية ، خصم نقدي مسجوع به ٨٠٠ جنية ، تأمين على معارض ومعدات البيع
٢٠٠ جنية ، نقل لداخل ٥٠ جنية ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع
١٧٠٠٠ جنية ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ جنية ، حمول وكلاء
البيع ٢٣٥٠ جنية ، تأمين على مكاتب الإدارة ٣٠٠ جنية ، مصروفات بيعية
متفرقة ١٧٠٠ جنية مرتبات الإدارة ٣٠٠٠ جنية .

ب - تم بإعداد ورقة عمل جردية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسط
حساب لهذا الغرض وإجراء التسويات الآتية : (١) التأمين المستحق على معارض
معدات البيع ١٠٠ جنية ، (٢) أجور مدفوعة مقدما لعمال البيع تم احتسابها
ضمن الأجور ١٥٠٠ جنية ، (٣) الديون المفكوك في تحصيلها ٢٣٠٠ جنية .
حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من محمل الربح وصافي الربح الذي توصلت
إليه في المطلوب (١) .

التعريف الثالث :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة المعاديات في ١٢/٣١/١٩٧٤ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٥٠٠	٧٤/١/١	عزرون بضائع
٥٣٠		عزرون مواد ومهمات بيعية
١٥٤٠		تأمين مقدم
١٨٥٠٠		أراضى
٨٨٠٠	١٧٥٦٠٠	مباني وغصص إهلاك
٢٤٥٠٠	٤٨٨٠٠	أثاث وتركيبات وغصص إهلاك
٢٥٥٢٠٠	١٦٥٧٠٠	عجلات وموردون
٦٥٠٠	٨٥٠٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع
١٨٥٢٠٠	١٢٠٥٠٠٠	تقديرة ورأس المال
١٣٧٥٠٠	٢٥٠٥٩٠	مشتريات ومبيعات
٢٦٠	١٥٠٠٠	مردودات
١٥٤٢٠		نقل لداخل
١٥٣٤٠	٢٥٧٥٠	خصم تقدي
١٥٤١٠		خصم تقدي مفقود
١٥٦٠٠		دعاية وإعلان
٣٨٥٠٠٠		مرتببات ومحولات البيع
٨٥٣٠٠		مصاريف نقل وإتقال تخص عمليات البيع
٥٣٠٨٠		أجور ومرتببات إدارية
٤٨٠		مواد ومهمات مستخدمة في الإدارة
٢٥٤٠٠		مياه وإنارة وخدمات إدارية
٩٥٠		إصلاحات مباني
	٢٦٥٧٠	إرباح محصورة

٤٤٨٥٢١٠

٤٤٨٥٢١٠

فإذا علمت أن :

١ - بلغ مخزون البضائع في ٣١ / ١٢ / ٧٤ مبلغ ٢٧٧.٠٠٠ جنيه طبقا
للمجرد الفعلي .

٢ - من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .

٣ - بلغت المراتب والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ١٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ الإهلاك السنوي على المباني ١٤٠٠ جنيه ، وعلى الآثاث
والتركيبات ٢٤٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد
بعد ٨٢٠ جنيه .

٦ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب
تكلفة البضاعة المباعة .

(٢) إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حساب المتاجرة والأرباح
والخسائر .

(٣) إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .

التصمين الرابع :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة الصمود لتجارة
الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٤٨٥٧٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ،
مفريات ١٤٥٧٠٠ ، نقل لداخل ٣٤٠ ، دعاية وإعلان ٣٤٠٠٠ ،
حمولات بيعية ٥٥٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٨٨٠ ، مصروفات
عمومية ٤٢٠ ، مبالغ وممتلكات إدارية ٨٨٤٠٠ ، مواد ومهمات إدارية
مستخدمة ١٩١٠٠ ، مصروفات خدمة متنوعة ٢٠٠ ، مياه وأمانة ١٣٨٠
صيانة وأصطلاحات مباني ١٩٠٠ ، خصص إهلاك مباني ٤٠٠٠ ، مبالغ

١٩٠٠٠٠ ، أثاث وتركيبات ٢٨٣٢٠ ، خصص اهلاك أثاث وتركيبات
٨٠٠٠٠ ، موردون ٣٧٨٨٠ ، أوراق دفع ٤٠٠٠٠ ، عملاء ٤٨٦٢٠ ،
أوراق قبض ٨٠٠٠ ، رأس المال ٢٠٠٠٠٠ ، أرباح محسوزة ٩ ، أراضي
٢٢٠٠٠ ، مخزون مبيعات يبيعه ١٣٠٠ ، تأمين مقدم ١٧٦٠ ، مخزون
بضائع ١/١ : ٣٧٧٠٠ ، نقدية بالبنوك والحزينة ٣٧٢٠٠ ، خصم نقدي
مكتسب ٣٢٠٠ ، خصم نقدي مسروح به ١٠٠٠ ، مسموحات مشروبات
٩٠٠ جنيه .

١ - بلغ مخزون ١٩٧٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠٠٠ جنيهه بالتكلفة
طبقاً لقوائم المجرى .

٢ - من التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقابلة .

٣ - تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ١٩٧٤/١٢/٣١ مبلغ ٧٤٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ الإهلاك السنوي للباني ٨٥٠٠ جنيه ، وللأثاث والتركيبات
٢٨٠٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد
بعد ٤٠٠ جنيه .

٦ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٢٦٢٠ جنيه .

المطلوب : (١) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل
والتحقق من موازنته واستكماله .

(٢) اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المناجزة
وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

(٣) اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل ،
واعداد الميزانية العمومية لشركة في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

الفصل الثامن

في

الأوراق التجارية

١ - مقدمة :

أقررنا في الفصول المتقدمة أن المعاملات الآجلة المنفأة مع عملائها ومدينها وكذلك مع مورديها وذاتها تقوم على منطق اليسر وحسن التية وأهمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى أن سياسة البيع الآجل للملا كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن لينهم وجوده سمعتهم التجارية ، وهي ضمانات ضرورية لا مكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنفأة في مواعيد استحقاقها . كما أن إمكانية حصول المنفأة على تسهيلات إئتمانية من مورديها كانت تقوم على اقراض يسار المنفأة وحسن لينها وبوجود سمعتها ومن ثم تقبل الموردين في قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها .

إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضى في كثير من الأحيان ضرورة إثبات مستحقات المنفأة قبل عملاتها ومدينها ، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنفأة بمستندات قانونية . بالإضافة إلى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية . ولقد نشأ علم الضرورة - ضرورة الإثبات - بمقتضى قانونى - إلى طبيعة نطاق المنفأة . أو إلى الظروف الاقتصادية العامة السائدة . أو إلى سمعة المنفأة أو عملاتها . فإذا كانت طبيعة نطاق المنفأة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتسيط طويل الأجل مثلا ، فإن ذلك يحمل من الحكمة أن يتم إثبات مستحقات المنفأة قبل عملاتها بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وانتشار ظاهرة تعدد التفاضيل لدى مراحل مزعومة الثقة ومؤدية إلى ضرورة إثبات ما المنفأة أو ما عليها بمستندات قانونية .

كذلك إذا كانت السحبة التجارية لبعض العملاء غير طبيعية فإن التعامل معهم بالأجل يقتضى إثبات هذه المعاملات بمسندات قانونية مكتملة لأركانها. ويطلق على هذه المسندات قانوناً الأوراق التجارية .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة الحاسبية لها وما قد يترتب عليها من إجراءات أو مشاكل .

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هي مجموعة رسائل السداد الورقية غير المملقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة . والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تطوى على ثلاثة أنواع هي : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الاذن .

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير مملقا على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لامر المستفيد أو لحامل الامر . ويجب أن تتوفر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الامر ؛ والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير وإلا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ، والذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف ؛ (٣) وتوقيع الساحب ، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجارى .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهرها لاسكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدنى . والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث (هو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب . ويجب

أن تنطوي الكميالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني . وهذه الأركان هي : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

أما السند الأدنى فهو ورقة تحمل تمهيدا كتابيا غير مشروط بمقتضاها يتمدد محرر السند بصداد مبلغا معينا من القود في تاريخ معين أو عند الطلب لأذن منه من آخره المستفيد . وبالتالي تكون أركان السند الأدنى كالآتي : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الأدنى عملا مجاديا إذا كان محرره تاجرا حتى لو كان تحريره من محل مدني ، أو إذا كان تحريره مقربا على محل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسبا على الكميالات والسندات والأذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لأذنها لإسطلاع ، أوراق القبض ، أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبا ، أوراق الدفع ، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بصداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر .

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة بمدة القيمة النقدية ، ومن ثم فهي مدنية بطبيعتها إذ تمثل حقوقا مالية للمنشأة قبل الغير في ضرورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وطاعة ما يحل محل الحسابات المدفوعة للملاء . أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها ،

وتتمثل حرقاً مالياً للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق محارية .
هذا وسوف نتناول للمعالجة المحاسبية الشيكات أولاً ثم تليها بالمعالجة المحاسبية
الأوراق القبض فأوراق الدفع .

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك
متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً . والشيكات قد تكون
صادرة من المنشأة (أى تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل
شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لأمورها للحصول
على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإيداعها خزنتها وفاء ببعض المصروفات
النقدية أو الثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول . وقد تكون
الشيكات وارودة المنشأة من الغير بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة
هى المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو
خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة من معالجة
المدفوعات النقدية . فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجارى
في البنك سداد القيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع
يحمل مدينا ويحمل حساب النقدية - ح/ جارى بالبنك كذا دائنا بالقيمة . ويؤدى
ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهى من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة
مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهى من الأصول الى أن تتحول الى
تكلفة بضاعة مبيعة) بالقيمة . وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد
القيمة بشيك فإن حساب الآلات يحمل مدينا (زيادة أصول) مقابل حمل حساب
النقدية بالبنك كذا دائنا (نقص أصول) . أما إذا سحبت المنشأة شيكا لأمورها
لإيداع المديونية خزنتها فإن حساب النقدية بالخزينة يحمل مدينا مقابل حمل حساب
النقدية بالبنك كذا دائنا .

وتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة . أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه . يومية المدفوعات . كما سهرد تفصيلا في الفصل التالي . ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الأجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للحصول إذا كان لها حسابا جاريا في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزيتها تقداً في حالة عدم وجود حساب جاريا لها في أحد البنوك . كما تقوم بتظهيرها للمصرف بأفواتها قبل النهي . وفي الحالة الأولى يحمل حساب التقديري بالبنك مدينا وحساب الساحب (المدين مثلا) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائما عند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك التحصيل .

ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات في البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك التحصيل إلى أن يرد إشعار البنك بأدانة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بأقتال الحساب الوسيط في حساب التقديري في البنك . وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي :

١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعند إيداعها بالبنك التحصيل :

...	من ح/ الشيكات تحت التحصيل	
...	إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول	
	إيداع الشيكات رقم بتاريخ	
	بجائنا الجاري رقم ببنك	
	التحصيل .	

٢ - عند ورود إشعار البنك بتحصيل القيمة وإضافتها لحساب المنشأة .

...	من /- النقدية - /- بالبنك كذا إلى /- الشيكات تحت التحصيل تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... إشعار البنك
-----	--	-----

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يقرب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مدينا وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسط /- الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسط دائئا. وإذا لم يكن للنشأة حسابا تجاريا بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لإيداع القيمة خزنتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ - عند استلام الشيك .

....	من /- الشيكات تحت التحصيل إلى /- الأرصدة أو العملاء أو الأصول
------	---	------

٢ - عند تحصيل القيمة:

....	من /- النقدية بالمخزينة إلى /- الشيكات تحت التحصيل
------	---	------

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتراماتما قبله بدلا من إيداعه بالبنك التحصيل أو بدلا من تحصيل القيمة لإيداعها الخزينة ، فإن التبدل الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي :

٢ - عند تظهير الشيك الغير (موردين أو دائمين مثلا)

.....	من -/ الموردین أو الدائمين	
.....	لـ -/ الشيكات تحت التحصيل	

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القبول في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة ، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلا في يومية المقبوضات ويقتصر الاثبات في اليومية العامة على الاجاميات الشهرية لها ، كما سيرد تفصيلا في الفصل الثالث .

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تتحاشى نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة . وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغير ما لأنها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها إكتساب المنشأة لقراشه دائمة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتطوى أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الاذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها . وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، أو عند تحصيل

عليها من المصلا سداها لأرصدهم الشخصية المدنية لديها .

فأما أقرضنا مثلاً أن منشأة السعادة بأحد بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٨/١ مقابل سحب كميالة على الصل محمد عبد القنى في نفس التاريخ والذى قام بقبولها وصحح السداد في ١٩٨٠/٩/١ : كما حصله في ٨/٢ على سند إقرار حرر بمرقة الصل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداها لرصيد حابه المدين لدى المنشأة فان التقيود تكون كالآتي :

١٩٨٠/٨/١	من -/ أوراق القبض إلى -/ المبيعات كميالة الرقم ٠٠٠٠ بتاريخ ٨/١ يستحق في ٩/١ مسحورة على الصل محمد عبد القنى سداها لها بمرور الرقم ٠٠٠٠ بتاريخ ٠ ١٩٨٠/٨/١	٥٢٠٠
----------	--	------

١٩٨٠/٨/٢	من -/ أوراق القبض إلى -/ المصلا - حم محمود مراد سند إقرار رقم ٠٠٠٠ بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر عن الصل سداها لرصيد حابه لديها .	٢٥٠٠
----------	---	------

هذا ويمكن تبسيط حساب المصلا في كل الأحوال . عن حالة كميالة محمد عبد القنى كان من الممكن إثبات عملية البيع بعمل حساب الصل مدينا وحساب المبيعات ذاتها ، ثم إثبات الحصول على الكميالة بعمل -/ أوراق القبض مدينا

وحساب العميل دائما . والواقع أنه يفضل تسييط حساب العملاء في شأه الحصول على أوراق القبض كرسية للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا عمك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية للمساعدة كما سيرد تفصيلا في الفصل التالى .

٤ - ١ - المعالجة للحاجة للتصرف في أوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فى تستطيع أن تتخذ في شأنها أى من الإجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والتصيلها ، (٢) إيداعها في البنك لتصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تطهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

(١) وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتصيلها فعلا فإن قيد التصيل يكون كالآتى :

٥٢٠٠	من /- التقديية (بالصندوق أو البنك) ١٩٨٠/٩/١
٥٢٠٠	إلى /- أوراق القبض تصيل الكميالية المسحوبة على العميل محمد عبد القنى

(٢) أما إذا أودع المنشأة الأوراق بالبنك لتصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق ، فإن القيود تكون كالآتى :

— عند إيداع الورقة بالبنك لتصيل :

٢٥٠٠	٢٥٠٠	من -/ أوراق القبض برسم التحصيل إلى -/ أوراق القبض إيداع السند الأذن الصادر من محمود مراد بالبنك التحصيل .	١٩٨٠/٨/٣
------	------	--	----------

وحادة ما يحصل البنك في هذه الحالة حل مقابل قيامه بتحويل الورقة نيابة عن الملتزمة يعلق عليها من جهة نظر الملتزمة مصاريف تحويل أوراق القبض .
فإذا قام البنك بتحويل السند الأذن في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب الملتزمة لديه بدخول مصاريف تحويل قدرها خمسة جنيهات مثلاً ، فإن القيد يكون كالآتي :

— عند التحصيل :

٢٤٩٠	٢٥٠٠	من مذكورين -/ النقدية بالبنك -/ مصاريف تحويل أوراق القبض إلى -/ أوراق القبض تحويل السند الأذن الصادر من محمود مراد إشعار إضافة رقم ... بتاريخ ١٩٨٠/١/٢	٨٠/١٠/٢
------	------	--	---------

(٢) وإذا ما قامت الملتزمة بتخصم أو قطع أوراق القبض للحصول حل قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لمجانيتها لنقدية مثلاً ، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بتخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للأفراض عند قيام العملية . ويرتبط قبول البنك لتخصم أوراق القبض التي

تقدمها له المنشأة بالسمة التجارية والمركز للمال لكل من المحرر عليه أو المدين والمستفيد .

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسؤولة تضامياً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فإذا أقرضنا أن منشأة السادة قد قامت بتخصم الكميالة المحررة على عهد عبد الغنى لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢ ٪ / سنوياً فإن قيد إلتفات خصم الورقة لدى المنشأة يكون كالآتي :-

من مذكورين		
- / التقديرة (بالصندوق أو البنك)	٥١٤٨	٨/١
- / مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	٥٢	
إلى - / أوراق القبض	٥٢٠٠	
إلتفات خصم الكميالة بمصاريف		
خصم لمدة شهر		
$٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٢ \text{ جنيه}$		

(٤) أما إذا قامت المنشأة بتظهر الورقة الغير سداداً لإلتزام عليها ، كان تقوم بتظهر ما لأحد الموردين أو المائنين ، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر إليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامياً مع المحرر عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فإذا أقرضنا أن منشاء السادة قد قام بتحويل السند الأدنى الذي سرره العميل محمود مراد إلى المورد سعيد عبد الجواد بسداد الرصيد ساهبه المائنين في دفاتر المنشاء فإن القيد يكون كالآتي :-

٢٥٠٠	من =/ أوروادى - سيد عبد الجواد إلى =/ أوروادى القبطى	٨/٢
------	---	-----

(٥) وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبطى إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسيلات آتية من البنك ، فيلزم فى هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك بالمراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (البنك) إلى آخر ، وهى عادة ما تتراوح بين ٧٠ ٪ و ٩٠ ٪ من قيمة الورقة . هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لدى كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى حصة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى البنك فترات على القرض أو التسييلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق عن مدة القرض أو التسييلات . فإذا أقرضنا مثلا أن منشأة للتجارة فى الأدوات الكهربائية قد قامت بإيداع كميات قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العاطى بتاريخ ١٩٨٠ / ٦ / ١ وتنتهى المدة فى ١٩٨٠ / ٩ / ١ لدى البنك الأعلى ضمانا للتسييلات إئتمانية فى حدود ٨٠٠٠ جنيه . يسر فاقده سنوية قدره ١٢ ٪ . وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكميات فى تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدره ١٤ جنينا ، فإن القيد تكون كالآتى :-

— عند تقديم الكميات كضمان :

١٠٠٠٠	من =/ أوراق القبطى برسم التأمين إلى =/ أوراق القبطى	١٩٨٠ / ٦ / ١
-------	--	--------------

— عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه على حسابها الجارى لدى البنك :

١٩٨٠/٦/١	من -/ النقدية - -/ جارى بالبنك الأهل للمصرى إلى -/ القروض الهائلة - قرض البنك الأهل المصرى	٨٠٠٠
----------	---	------

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات أئتمانية للتمشاة في حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها . وفي هذه الحالة لا يستدعى الأمر قيام التمشاة بإثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى في البنك ذاتها (أى من الالتزامات) بدلا من كوة مديتها عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفي هذه الحالة تتحمل التمشاة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح لهذا الرصيد الهائن خلال فترة التسهيلات .

وفي حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجارى التمشاة يجرى القيد التالي :

١٩٨٠/٦/١	من مذكورين -/ القروض الهائلة - قرض البنك الأهل المصرى -/ الفوائد المدية -/ مصاريف تحصيل أوراق القبض -/ النقدية - جارى بالبنك الأهل المصرى إلى -/ أوراق القبض برسم التأمين	٨٠٠٠ ٢٤٠ ١٤ ١٧٤٦ ١٠٠٠٠
----------	---	------------------------------------

<p>تحويل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض وسداد الفوائد</p> <p>على القرض : $٨٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$</p> <p>جنيه</p> <p>= ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل</p> <p>والقرض ولإيداع الباقي في الحساب</p> <p>المجاري .</p>	
---	--

وفي حالة التسديدات النهائية ، وبفرض أن البنك قد فتح تسديدات في حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪ ، وبفرض أن المنشأة إستفادت بهذه التسديدات كالتالي : ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٦ ، ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٧ ، ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٨ ، وقام البنك بتحويل الكمبيالة في ١ / ٩ ، تاريخ الاستحقاق ، فإن حساب الفوائد يكون كالتالي :-

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر} = ٢٠٠٠ \times \frac{٢}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين} = ٢٠٠٠ \times \frac{٢}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهر} = ٢٠٠٠ \times \frac{١}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٢٠ \text{ جنيه}$$

١٢٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتي :

٩٨٥٦	من مذكورين :
١٢٠	-/ التقديرات - جاري بالبنك الاصل المصري ١٩٨٠/٩/١
١٤	-/ الفوائد المدينة
	-/ مصاريف تحصيل أوراق القبض
١٠٠٠٠	إلى -/ أوراق القبض برسم التأمين

ويتربط كل ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مدينا بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلا من كونه دائنا (مكشوقا) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورخصتها وتجهيدها في حالة التوقف عن السداد :

أفترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسرا وقادرا وحسن النية في ذلك التاريخ . وبالتالي فأنبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظ بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك لتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما اقترحت بضمائنها من البنك . أما في حالة عدم الورقة (أو قطعا) في البنك ، أو تظهد ما الغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من أتت ملكية الورقة إليه .

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يكرم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تسجيل الفسخ . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ

السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهي تماثل في طبيعتها مصاريف المحرم (أو القطلع) لدى البنك بسر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته . فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذن من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين وأنفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بفهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فإن قيد السداد يكون كالآتي :

من مذكورين		
/- التقديرة (بالسند أو البنك)		١٩٦٠
/- مصاريف خصم تسجيل الدفع		٤٠
إلى /- أوراق القبض (إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة)	٢٠٠٠	
أو إلى /- أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك التحصيل)		
أو إلى /- أوراق القبض برسم التأمين (إذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض)		

ذلك مع مراعاة إثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد التقديرية في حالة إيداع الورقة برسم التأمين .

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق ، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته إتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحاية حقوقه أو حقوق الاصيل للمستفيد منها . ويتم ذلك بإثبات إمتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة . وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة إستغاضه بالورقة التحصيل . ويقع على عاتق البنك لحسابات المستفيد الأول إذا

كانت الورقة مودعة لدى التحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف
لعمل البروتستو بالمصمم على حساب المستفيد لديه. وقع على عاتق البنك ضمانا
لمحقوقه إذا كانت الورقة مسودعة لدى برسم التأمين أو إذا كانت خصومة
(مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو المصمم لديه
بقيمة الورقة مضافا إليها مصاريف البروتستو . أما إذا كانت الورقة قد تم
تظهرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازة الورقة القيام
بإجراءات البروتستو ثم يحال المحول منه الورقة بقيمتها مضافا إليها المصاريف .
وفي كل الأحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة
الأول منها بإثبات توقف المدين عن السداد بحمل حسابها لديها مدينا مقابل قيمة
الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها ، ويكون
الطرف الدائن للتعهد متلائما مع كل سالة . فإذا أقر ضنا مثلا أن منقذ السادة قد
قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملياتها في ١ / ٥ / ١٩٨٠ وقصرفت
فيها كالتالي :

رقم الكمبيالة المبلغ المسحوب عليه تاريخ الاستحقاق التصرف		
١	٢٠٠٠	عبد الميميع ١٩٨٠/٦/١ استغفلت بها التحصيل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار ١٩٨٠/٧/١ أودعت في البنك التحصيل
٣	١٧٥٠	عبد الغفار ١٩٨٠/٦/١ خصمته في البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد ١٩٨٠/٧/١ حولت للورد حنين
٥	١٠٠٠٠	عبد المجهود ١٩٨٠/٩/١ أودعت في البنك ضنا بالقسولات
وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد . وهلات مصاريف		
البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالى ١٠ جنيه ١٢٠ جنيه ٨٠ جنيه ،		
١٥ جنيه ٣٥٠ جنيه ، فإن إثبات التوقف في دفاتر منقذ السادة يكون كالتالي :		

١٩٨٠/٦/١	من -/ مصاريف البروتستو الى -/ التقديرات بالصندوق إثبات سداد مصاريف البروتستو على كشياء عبد السمح	١٠	١٠
----------	---	----	----

١٩٨٠/٦/١	من -/ المصيل عبد السمح إلى مذكورين -/ أوراق القبض -/ مصاريف البروتستو	٢٠٠٠ ١٠	٢٠١٠
----------	--	------------	------

١٩٨٠/٧/١	من -/ المصيل عبد الغفار إلى -/ البنك جوى إثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكميالة المخصوصة وتحميله بمصاريف البروتستو	١٧٥٨ ١٧٥٨	١٧٥٨
----------	--	--------------	------

١٩٨٠/٧/١	من -/ المصيل عبد الستار إلى مذكورين -/ أوراق القبض برسم التحصيل -/ التقديرات - بالبنك جوى إثبات توقف عبد الستار عن سداد الكميالة المودعة في البنك التحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	٢٥٠٠ ١٢	٢٥١٢
----------	---	------------	------

٢٠١٥	٢٠١٥	من -/ الصميل عبد الواحد إلى -/ للورد حنين إثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكميات المعروفة للورد حنين وتحميه بمصاريف البروتستر الذي حملناها حنين	١٩٨٠/٧/١
------	------	--	----------

١٠٠٢٥	١٠٠٠٠ ٢٥	من -/ الصميل عبد الموجود إلى مذكورين -/ أوراق القبض برسم التأمين -/ التقديرة - بالبنك جارى إثبات توقف عبد الموجود وتحميه بمصاريف البروتستر التي حملناها بالبنك.	١٩٨٠/٩/١
-------	-------------	--	----------

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية إما إعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة إجمال الدين والمصاريف -ضافاً إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد، أو السداد الجزئى بقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التي نستحق عليه. وسوف نتناول المبالغة المحاسبية لحالة الإفلاس أولاً ثم نلجأ بحالة التجديد الكلى أو الجزئى.

ويترتب على إعلان إفلاس المدين استحقاق جميع ديونه؛ وقيام المحكمة التجارية بتعين معنى لتصفية أصوله، وتوزيع حصية التصفية على الدائنين إذا كان المفضل مبسراً أو سداد ديونه إذا كان المفضل مرسراً.

ومعنى إعصار المفلس هو عدم كفاية حيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل ، وفى هذه الحالة توزع حيلة التصفية على الدائنين طبقا لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب . فإذا أقرضنا مثلا أنه قد تم إعلان إفلاس عبد السميع ووجد أنه مسمرا به وحدد المصنف نسبة إستيفاء الديون بنسبة ٦٠ ٪ ، وسدد الدائنين على هذا الأساس ، فإن القيد فى دفاتر منشأة السادة يكون كالآتي :

١٢٠٦	من مذكورين
٨٠٤	ح/ التقديرة - بالبنك أو الصندوق
	ح/ خصص الديون المشكوك فيها
٢٠١٠	إلى ح/ المصيل عبد السميع
	إثبات إفلاس عبد السميع وحصر لنا
	على ٦٠ ٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف

أما إذا كان المفلس مسمرا فإن هذا يعنى أن حيلة التصفية تكنى أو تزيد من سداد جميع الدائنين بكامل الدين . فإذا أقرضنا مثلا أن المصيل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان مسمرا فإن منشأة السادة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحررة للمورد حسنين ، تقوم هى بسداد المستحق للمورد بحمل حسابه مدينة وحساب التقديرة دائما ، ثم عندما يقوم المصنف بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تحمل حساب التقديرة مدينة وحساب المصيل عبد الواحد دائما .

وإذا إتفق أطراف الورقة التجارية على تجديد ما ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان إفلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه . فإذا أقرضنا مثلا أن منشأة السادة قد إتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تقبى فى ١٠/١٠/٨٠ بسم الفائدة ١٢ ٪ / سنويا فإن قيد التجديد يكون بمثابة قيد سحب كمبيالة جديدة بحملة المستحق

مضافا إليه الفوائد، مع ضرورة إثبات الفوائد المدانة. ذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغاؤها نتيجة إثبات تيد التوقف عن السداد الوارد بماليه . ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٢٥٨٧٣٦	من / أوراق القبض
	إلى مذكورين
٢٥١٢-	/ الممبل عبد الستار
٧٥٧٣٦	/ الفوائد المدانة - فوائد تجديد
	كمبيالات .
	إثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل
	ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد
	$\frac{2}{12} \times 12 \times 2512 = 75736$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ القدي والذي يميل به حساب القدية مدينا بدلا من حساب أوراق القبض، كأن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب الممبل وتضاف لهذا الرصيد لتحديد قيمة الكمبيالة الجديدة .

٥- المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تطوى أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمنعلة دائيتها أو السندات الاذنية التي تحررها المنشأة لحساب مولاة . وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل إحتلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو محرر سنداً إذنيا لحساب الغير فإن الطرف المائن من القيد يكون / أوراق

الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقا للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل من الأصول التي يتم الورقة بقيمتها مقابل أوراق دفع، إلا أنه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترقب بمعاملات شراء البضائع. ونفرض مثلا أن منشأة التوفيق لخدمة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ٨٠/٤/١ بالمعاملات التالية: (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الانجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيا سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيا وحسرت بالباقي سداً اذنيا يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمية مسخرة بمعرفة المورد خلال سداداً لرصيد حسابها البالغ ٣٤٠ جنيا يستحق بعد شهرين.

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه المعاملات في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي:

١٣٥٠	من / المشتريات أو مخزون البضاعة إلى مذكورين	٨٠/٤/١
٦٥٠	/ النقدية - بالبنك أو الصندوق	
٧٠٠	/ أوراق الدفع	
	إثبات شراء بضاعة وإصدار سند أذني	
	سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيا	
	يستحق بعد شهر	
٣٤٠	من / المورد - المورد خلال	
٣٤٠	إلى / أوراق الدفع	
	قبولنا الكمية المسخرة علينا سداداً	
	لرصيد حساب المورد وتستحق بعد	
	شهرين	

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تحمل مصاريف البروتستو وتكون حرة لاشهار إفلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة . فإذا افترضنا مثلا أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الأذن المستحق عليها في ١٠/٥/٨٠ للحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبائع مصاريفه : - حنيه ، ثم انض الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافا إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنويا لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي :

٥/١	<p>من مذكورين :</p> <p>- أوراق الدفع</p> <p>- المصاريف القضائية</p> <p>إلى - الموردین - المحلات العامة</p> <p>الكهرباء</p> <p>إثبات توقفنا عن سداد السند الأذن</p> <p>المستحق في ١٠/٥ وتحملنا لمصاريف البروتستو</p>	٧٠٧٥٠٠	٧٥٠٠٠٠
٥/١	<p>من - الفوائد المدينة - فوائد تجديد</p> <p>أوراق دفع</p> <p>إلى - الموردین - المحلات العامة</p> <p>الكهرباء</p> <p>تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين</p> <p>بواقع ١٢٪ / ٧٠٧ $\times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$</p> <p>= ١٤٢١٤ جم</p>	١٤٢١٤	١٤٢١٤

٧٢١٥١٤	٧٢١٥١٤	من / الموردين - المحلات العامة إلى / أوراق الدفع تجديد السند الأذني بالرصيد المستحق علينا المحلات العامة بتاريخ إستحقاق ٨٠/٤/١	٥/١
--------	--------	--	-----

أما إذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المحسن طبقاً لحالة بنائها أو إصدارها بعد تحقق حيلة التصفية ، وهو موضوع لتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للحاسبة .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المخرج أو المسحوب عليه القابل للمدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة . وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها لغيره أو بإيداعها في البنك لتحويل أو خصمها في البنك أو بإيداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكميالية أو مجرد السند ، والتي أشهر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي :

٦ - مثال عام عن للمعالجة الحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات صناعة :

قامت المحلات العامة التجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٢٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه إلى محلات العمروسى وذلك في ٢٢/٤/١٩٨٠ . وفي ٧/١ قبل العمروسى الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حساب المدين طرفها .

(١) الكمبيالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة لتحويل .

(٢) الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١٠، وقد حصدت في البنك بمعدل ١٢/١٢ سنويا .

(٣) الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٠، وقد أودعت في البنك حيافا لتسيولات انتهت في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢/١٢ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ١٠/٧ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سدادا لحساب بعض الموردين .

(٤) الكمبيالة الرابعة بياقي الرصيد وقدره ٢٥٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سدادا لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات العمروسى بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ استحقاقها وترفعت عند سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه ، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف تقدا وتجهيد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥/١٢ سنويا . وترفعت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تجهيدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيا . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة والمحلات العمروسى والمورد عادل عبد الفتاح .

أولا : في دفاتر المحلات العامة للتجارة :

٢٢٥٠٠	من -/ الملاء - محلات العمروسى	٦/٢٢
٢٢٥٠٠	إلى -/ المبيعات	
٢٥٠٠٠	من -/ تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٢
٢٥٠٠٠	إلى -/ مخزون البضاعة	

٧/١	من -/ أوراق القبض إلى -/ العملاء - محلات المروسى قبول المروسى الكميات المسحوبة عليه سداداً لرميد حابه . من مذكورين -/ التقديرة - جارى بالبنك	٣٢٥٠٠	٥٢٥٠٠
٧/١	-/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض إلى -/ أوراق القبض خصم الكميات المسحوبة على محلات المروسى استحقاق ١/٩ فى البنك بمعدل ١٢ / لمدة شهرين	٥٠٠٠	٤٩٠٠ ١٠٠
٧/١	من -/ أوراق القبض برسم التأمين إلى -/ أوراق القبض إيداع الكميات استحقاق ١٠/١ على محلات المروسى بالبنك ضماناً لتسيلات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٧/١	من -/ الموردين - عادل عبد الفتاح إلى -/ أوراق القبض تحويل الكميات الاستحقاق ١/١٥ على محلات المروسى سداداً لحساب الموردين عادل عبد الفتاح .	٦٥٠٠	٦٥٠٠

٧/١٥	من -/ الموردین	٩٠٠٠
	إلى -/ جاری بالبنك - تسلیات	٩٠٠٠
	من -/ التقديہ بالصندوق أو البنك	٦٠٠٠
٨/١	إلى -/ أوراق القبض	٦٠٠٠
	تحصيل الكمیة استحقاق ٧/١ على	
	محلات الممروسی	
٨/١٥	من -/ الموردین	٣٠٠٠
	إلى -/ جاری بالبنك - تسلیات	٣٠٠٠
١٠/١	من -/ الصلا - محلات الممروسی	١٥٠٣٦
	إلى المذكورین:	
	-/ أوراق القبض برسم التأمين	١٥٠٠٠
	-/ جاری بالبنك - تسلیات	٣٦
	إثبات توقف الممروسی من سداد	
	الكمیة استحقاق ١٠/١ وتحصيله	
	بمضاريف البروتستوالذى سدهما البنك	
	من -/ الفوائد المدينة	٢٧٠
١٠/١	إلى -/ جاری بالبنك - تسلیات	٢٧٠
	الفوائد المستحق على التسلیات:	
	$٩٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢٢٥}{١٢}$	
	م	
	$٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١٢٥}{١٢}$	

١٠/١	من /ح/ جارى بالبنك - تسيلات إلى /ح/ النقدية بالبنك جارى سداد رصيد التسيلات الممنوحة لنا نحسب على حسابنا الجارى العادى	١٢٣٠٦	١٢٣٠٦
	من مذكورين /ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق /ح/ أوراق القبض	٥٠٣٦ ١٠٣٧٥	
١٠/١	إلى مذكورين /ح/ العملاء - محلات المروسى /ح/ الفوائد الفائتة - فوائد تجديد أوراق القبض تسوية الكمبيالة المرفوعة وتجديدها بما لم يسدد تقدياً	١٥٠٣٦ ٢٧٥	
١٠/١٥	من /ح/ العملاء - محلات المروسى إلى /ح/ المورد - عادل عبدالفتاح إثبات توقف المروسى - من سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المرحلة لعادل عبد الفتاح وتحميله مصاريف البروستو.	٦٥١٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من /ح/ المورد - عادل عبد الفتاح إلى /ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	٦٥٢٤	٦٥٢٤

١٠/١٥	من -/ أوراق القبض الى مذكورين	٦٦٨٧٠١
	ح/ العملاء - محلات المرسوم	٦٥٢٤٠٠
	ح/ القوائد الدائنة - فوائد تجديد	١٦٣٠١
	أوراق القبض	
١٠/١٥	تجديد الكمبيالة إستحقاق	
	بفوائد تأخير لمدة شهرين .	

ثانيا : في دوائر محلات المرسوم :

٩/٢٢	من -/ المشتريات أو مخزون البضائع الى -/ المورد من المحلات العامة التجارة	٢٢٥٠٠
٧/١	من -/ المورد من - المحلات العامة التجارة	٢٢٥٠٠
	الى -/ أوراق الدفع	٢٢٥٠٠
٨/١	من -/ أوراق الدفع الى -/ النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٨/١ المحلات العامة	٦٠٠٠
٩/١	من -/ أوراق الدفع الى -/ النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٩/١ المسحوبة معرفة المحلات العامة .	٥٠٠٠

١٠/١	<p>من مذكورين -/ أوراق الدفع -/ المصاريف القضائية إلى -/ المورد - المحلات العامة التجارة</p>	١٥٠٣٦	<p>١٥٠٠٠ ٣٦</p>
١٠/١	<p>من -/ الفوائد المدنية فوائد تجديد أوراق دفع إلى -/ المورد - المحلات العامة التجارة الفوائد على تجديد الورقة إستحقاق ١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة أشهر بمسرفةائدة ١٥. / على ١٠٠٠٠ جنيه</p>	٣٧٥	٣٧٥
١٠/١	<p>من -/ المورد - المحلات العامة للتجارة إلى مذكورين -/ أوراق الدفع -/ النقدية بالصندوق أو البنك تجديد ورقة الدفع إستحقاق ١٠/١ والسداد الجزئي.</p>	<p>١٠٣٧٥ ٥٠٣٦</p>	١٥٤١١

وعليك أن تقوم بأليات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الراجعة وتعيد بها
على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٠ .
لنا : في مطار المورد عادل عبد الفتاح

٧/١	من / أوراق القبض إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة كميالة استحقاق ١٠/١٥ بحوالة إلينا من المحلات العامة ومسحوق بطول محلات المعروض .	٦٥٠٠	٦٥٠٠
١٠/١٥	من / العملاء - المحلات العامة للتجارة إلى مذكورين / أوراق القبض / النقدية إثبات توقف المسحوب عليه السداد وتحويل العمل بمصاريف البروتست	٦٥٠٠ ٢٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من / النقدية بالبنك أو الصندوق إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة سداد وميد المحلات العامة للتجارة طرفنا .	٦٥٢٤	٦٥٢٤

هذا ويلاحظ أننا اقترحنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكميالة حتى موعد الاستحقاق . وعليه بأعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنفآت الثلاثة وتحويل القيود السابقة إليها وفحص تأخير كل منها على هذه الحسابات .

كما يراهي أننا اقترحنا في شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنفأة بامساك يوميات مساعدة ومن ثم تم إثبات جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة ، أما إذا كان حجم عمليات المنفأة يستدعي ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض والتجارية لأوراق الدفع ، فإنه عادة ما يقتصر على استخدام حبله اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها في البنك

لتحصيل أو برسم التأمين ، وهى عمليات يتم إثباتها فى اليومية العامة فى العادة ، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد والبات مصادف البرونستر وفوائد التجديد فى عادة ما يتم إثباتها فى اليومية العامة كما سهرد تفصيلا فى الفصل القادم .

٧ - الكمبيالة الصورية :

هى ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقى ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينا للساحب ، وانما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمائمها من البنوك كوسيلة الحصول على نقدية عاجزة ، ولذلك فهى محرمة قانونا .

ولا تقتلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية فى دفاتر الساحب والمسحوب عليه من المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، إلا أن حل الساحب فى هذه الحالة أن يوقى المسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها فى موايد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمة البنك الخاص أو المقرض .

اسئلة وتمارين ، على الفصل الثامن

أولا الاسئلة :

- ١ - ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الفيلك والكمبيالة والسند الآذني ورقة تجارية .
- ٢ - برء خطأ أو صواب كل من : عبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

- ١ - تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .
- ب - تعتبر مصاريف القطع بمثابة فرائد مدينة مقابل الحصول على - - - - - يلة القطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .
- ٢ - يقترب كل رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في موانئ الاستحقاق خسائر الدائن بصرف النظر عن يسار المدين .
- ٣ - تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .
- ٤ - تعتبر أوراق القبطن المنصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

في ١/٢٢ باءت مشاة الشروق إلى مشاة الغروب بمداة يبلغ ٥٢٠٠٠ جنه بشروط ٢/١٠ أيام صا ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع مشاة الغروب الوفاء

قيمة مقرراتها في المواجد المحددة. وفي ٢/١ قمت منشاء الفروق بسحب ثلاثة كيالات على منشاء الفروق كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأول بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ؛ وذلك على أن تقوم منشاء الفروق بسداد الباقي نقداً وفوراً. فقبلت منشاء الفروق الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحسرت بالباقي ستداً يستحق بعد أربعة أشهر لاذن منشاء الشروق. وقد احتفظت منشاء الشروق بالكمبيالة الأولى للحصول وأولست الثانية للبنك للحصول وحصلت على تسيلات إثنائية بثمانٍ الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسرفائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً ؛ كما قطعت السند الأذن في البنك بنفس سر الفائدة. وقد قمت منشاء الفروق بالوفاء بالتزاماتها في مواجد الاستحقاق .

المطلب : اثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشاء الشروق ومنشاء الفروق وتصدير حساب أوراق القبض وأوراق الدفع .

التمرين الثاني :

كأولاً إلا أن منشاء الفروق قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديد ما لمدة شهر بسرفائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنياً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة ؛ فقامت بسداد الكمبيالة المحددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنياً . وحسرت ستداً أذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والقوائد بواقع ١٢٪ سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الأذن المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشاء الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

المطلب : كما هو في التمرين الأول

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السحري من شهر مارس
١٩٨٠.

٢ مارس : حصلت على سند إذن من العميل عبدالمسيح مؤرخ اليوم يستحق بعد
ذهرين بمبلغ ٢٢١٢ جنيهها يتناف إليها فوائد بواقع ٦٪/ تمديد
الكيميالة التي استحق عليه أس وتوقف عن سدادها والتي بلغت
مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهها .

١٠ مارس : حررت سندا إذنيا لبنك الاتيان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد
ثلاثة أشهر الحصول على قرض بفائدة ١٢٪/ سنوياً وقد حصلت
على حسيبة القسط في نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكميالة التي كانت مسجونة على محلات الطرايشي بمبلغ
٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سدادا
لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكميالة المستحقة عليه
بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت خصومة في البنك وبلغت
مصاريف البروتستو والتحويل ١١ جنيها منها ٣ جنيه مصاريف
تحويل . وقد قامت محلات السحري : سداد مستحقات البنك صاحب
حسابها الجاري وانفقت مع المدين على قبول سندا أذنيا جديداً بمبلغ
١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقدا . وقد تحمل عبد الرحيم
فوائد تمديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكميالة المسجونة عليها لصالح المورد عبد
المعالي بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وانفقت مع المورد دون إجراءات
تسوية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند أذني بالباقي
يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪/

٢٥ مارس : حصلت على سند الاذن من العميل السيد وهذان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه
استحقاق ٥/٢٥ سدادا لرصيد حسابه ، وقد تم لرسالة البنك
لتحصيل في نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قينة الكنيالة إستحقاق اليوم على سيد عبد الموجود بمبلغ
٣٦٠٠ جنيه وأنظر ما البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد
الكميالة المستحقة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وإلى
كانت مودعة بالبنك لتحويل وسداد مصاريف البروتستو
الى بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكميالة المستحقة عليها لمحات
الأسعد بكميالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائدا
٢٣١٥ جنيه نقدا منها ١٥ جنيه فواتر تجديد.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير
حساب اوراق التبض وأوراق الدفع في كل حالة .
التمرين الرابع

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وناهر الورقة التالية
لايات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها :
وجه الورقة

دفعه	مليم جنيه ٢٠٠٠ -	الاسكندرية في ١/١/١٩٧٦
		<p>بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه إدفمو لأمر السيد / عبد العزيز عبد الحافي باسكندرية ، مبلغا وقادرة ألفين جنيه مصري لا غير . واقعية وحلتنا بجانحه . محات الممنهوري الى السيد / محمد الحواجة بالقاهرة مقبول . محمد الحواجة - القاهرة في ١/١/١٩٧٦</p>

ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة إلى السيد / محمد محمود	بالاسكندرية
وعنا دفع القيمة إلى بنك القاهرة	والقيمة وحلتنا بضاعة
بالاسكندرية والقيمة برسم اقتطع	جيد الميزر عبد القافي
محمد محمود	الاسكندرية في ٧٦/١/٥
خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية	
الاسكندرية في ٧٦/٢/١	إمضاء رئيس الكيانات

فاذا علمت :

أن الكيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة إشتريها محلات محمد الخواجه من محلات الدمنوى ، وبضاعة إشتريها محلات الدمنوى من عبد الميزر عبد القافي . كما أن التحويل كان سداداً لثمن بضاعة إشتراها عبد الميزر عبد القافي من محلات محمد محمود ، ويبلغ سعر المحصم ٦ / سنوياً .

الفصل التاسع

في

اليوميات والدفاتر المساعدة

١ - مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد إلى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في إطار مبسط من الإجراءات المتتابعة والمتصلة دون التمرس إلى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض . وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إيجازها في دفتر واحد اليومية ، باعتباره سجل الفيد الأول ، ثم يتم ترجيلها لحسابات الأستاذ العام باعتباره الأداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل إجراءات تسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع في دفتر واحد مع ظروف و مقتضيات الحياة العملية . فالمشروع الواحد قد يقوم بمئات ، إن لم يكن بالآلاف العمليات المختلفة التي تتعلق بمجانب نشاطه المتعددة في يوم واحد ، الأمر الذي يجعل تسجيلها في دفتر واحد على حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال . - كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوصحنها في الفصول المتقدمة يؤدي إلى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الإدارة في التوقف على اهتمامها في صورة أكثر

تفصيلا ولذلك كله ، عندما تتمدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضى الإستمارة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد ، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة . وهذا لا يعنى الإستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق المتعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع بل أن كل ما فى الأمر أن التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة إجماليه تجميعية للعمليات المتجانسة مع إظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر أو دفاتر مستقلة كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص إجمال للعمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (فى المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التويب . ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة اليومية ، ١١ اعدة ، ويطلق على دفاتر التويب بخلاف دفتر الأستاذ العام ، دفاتر لأستاذ المساعدة .

٢ - دفتر اليومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لإثبات عمليات البيع الآجلة (وفى بعض الأنظمة قد يستخدم لإثبات المبيعات التقديرية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية) . وهو لا يستخدم فى العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع إلى آخر على حسب حجم المشروع وتمدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى أبسط صورة على بيانات توضح البيانات التى ترد فى العادة فى فواتير البيع . فهو يحتوى على حالة لتاريخ الفاتورة ، وأخرى لإسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للأداة بتحويل القيمة فى حساب العميل المختص

بدفتر الأستاذ ، وخامسة لقيمة الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذى يجب أن يتوفر في يومية المبيعات . ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التى تتلام مع إحتياجات كل مشروع ، فيمكن مثلا أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت ، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ، وما إلى ذلك .

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالى :

صفحة ١

دفتر يومية المبيعات

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	٧	المبالغ	المبيعات		
					صنف ١	صنف ٢	صنف ٣
أول يناير	حمادة حنين	٧٤/٢٣		٥٢٢٠	٤١٢٠	-	١٢٠٠
"	شركة البارودى للتجارة	٧٤/٢٤		٨٩١٠	٢٠٠٠	٦٩١٠	
"	أبراهيم الأشقر	٧٤/٢٥		١٤٣٠	٥٣٠	٢٠٠	٧٠٠

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الأصول الاخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل وكما سبق أن ذكرنا ، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة ، على أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الواردة شرحا فيها بعد ، إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبى الموحد في مصر مثلا .

وبلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الأولى الموضحة في النموذج السابق ، وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على إعتبار أن الطرف الدائن - وهو المبيعات - معروف

تلفائيا في هذه الحالة . أما غانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة . وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل مدينا بالقيمة ، ويستدعى ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل أيضا . أما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم إثباتها في يومية المبيعات . غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد في يومية المبيعات ليس لما يورده ، ويكتفى في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع غانة المبالغ (أو حالات الأصناف في حالة وجودها) إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف) .

وتتلخص مرابا إستخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تعددها في الآن :

١ - الإقتصاد في إستخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد إستخدام سطر واحد بثبت مديونية العميل المعين ، دون الحاجة إلى شرح حيث توضح غانات الدفتر ما يعتبر بديلا كافيا في هذا الصدد . والمعروف بديهيا أن الطرف الدائن من كل قيد هو ح المبيعات .

٢ - إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات مثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الإنشائية .

٣ - الإقتصاد في الزمن اللازم لترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات إذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لما يوردها والإكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .

٤ - إمكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في إدارة الحسابات بصورة أكثر مرونة .

٢ - أ - دفتر أستاذ العملاء ، وحساب إجمالي العملاء :

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الآجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر « دفتر أستاذ العملاء » ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعدددها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين فوضوح علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية . والفروض أن يتم الترحيل يوميا حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على إجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب .

ولإ يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر أستاذ العملاء عن الأشكال التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لإثنان منها . ولو أنه يعمل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أى عميل في أى وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ .

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات ، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل ، فإن ذلك لا يمنى إطلاقات الاستثناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد فكما سبق

أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر) وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قريد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الاجمالية) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولاغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضا، يخصص حساب في دفتر الأستاذ العام لإجمالي العملاء يطلق عليه حساب إجمالي العملاء، أو حساب مراقبة استاذ العملاء، ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجرى ترحيل هذا المجموع لحساب المدين من حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام والحساب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضا. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الارصدة المدبنة للعملاء في دفتر استاذ العملاء (١).

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر إبريل :

٤/٣ : باعت بضاعة لشركة حمرا الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه قاتورة رقم ٤/٢١ .

٤/٩ : السيد / احمد محمود ٤٧٠ د د ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتصدير بمبلغ ٧٢٠ جنيه قاتورة

رقم ٤/٣٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة السيد / محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه قاتورة

رقم ٤/٥١ .

(١) نحن نجمع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية كما عهدتموها في نهاية هذا الفصل .

٤/٣٠ : باع بضاعة لشركة عمر الامير بمبلغ ٨٥٠ جنيهه فاقورة رقم

٤/٥٦

ويتم انجاب هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجاروة الحديثة كالآتي .

يومية المبيعات

أبريل				
٢	شركة عمر الامير	٤/٣١	✓	٥٦٠ ر-
٩	السيد / احمد محمود	٤/٣٧	✓	٤٧٠ ر-
٢٢	شركة التحرير للتنمية	٤/٣٧	✓	٧٣٠ ر-
٣٩	السيد / عمر نور الدين	٣/٥١	✓	٦٥٠ ر-
٣٠	شركة عمر الامير	٤/٥٦	✓	٨٥٠ ر-
	مجموع			٢٢٦٠ ر-

وتظهر حسابات العملاء في دفتر اسناد العملاء كالآتي (الأرصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ أول إبريل إفتراضية)

شركة عمر الامير

أول إبريل	رصيد			
٢	مبيعات بضاعة	٤/٣١	٥٦٠ ر-	٢٢٥٠ ر-
٣٠	" "	٤/٥٦	٨٥٠ ر-	٢٨١٠ ر-
				٤٦٦٠ ر-

السيد / احمد محمود

أول إبريل	رصيد			
٩	مبيعات بضاعة	٤/٣٧	٤٧٠ ر-	—
				٤٧٠ ر-

شركة التحرير والنشر

٥٠٠ ر-			رصيد	أول إبريل
٧٨٠ ر-	٧٢٠ ر-	٤/٣٧	مبيعات بضاعة	٢٢

السيد / محرم نور الدين

-			رصيد	أول إبريل
٦٥٠ ر-	٦٥٠ ر-	٤/٥١	مبيعات بضاعة	٢٩

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجرى لإثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

٣٠٢٦٠ من / اجمالي العملاء

٣٠٢٦٠ الى / المبيعات

مجموع المبيعات الاجلة عن شهر إبريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات

ويرسل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الاستاذ العام كالآتي :

ح/ اجمالي العملاء

٣٠٢٦٠ ر-			رصيد	أول إبريل
٦٥٠ ر-	٣٠٢٦٠		الى ح/ المبيعات	٣٠

ح/ المبيعات

٣٢٢٨٠٠			رصيد (مفترض)	أول إبريل
٣٥٠٧٦٠	٣٠٢٦٠		من ح/ اجمالي العملاء	٣٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول أبريل يساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٢٧٥٠ + ٥٠ = ٣٢٨٠٠) ، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٣٠/٤ يساوي أيضا مجموع أرصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (١٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٣٥٦٠) . هذا بالضرورة لأن مجموع ما جملته به الحسابات الفردية للعملاء مدته خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالي مدينا في نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام حساب مراقبة أستاذ العملاء ، في بعض الأحيان . وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل لحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير .

٢ - ب - مردودات ومسوحات المبيعات :

لا تعنى كثرة وتعدد عمليات البيع التي يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر ، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات يتم إثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في أستاذ العملاء من واقع إشعارات الإضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد . أما الترحيل لحساب اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسوحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسوحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على غرار يومية المبيعات . وترحل العمليات التي يتم إثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء . ثم تجميع اليومية على قترات دورية (شهرية مثلا) ويجرى بالمجموع قيد في اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسوحات المبيعات أو كلاهما) مدينا وحساب اجمالي العملاء دائنا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

٢ - ح - ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد إجمالي العملاء :

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخضع من قبل المصالحات العامة بإعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالباً ما تكون شهرية ، بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الأرصدة مدونة بطريقها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان ، وإذا وضع قابل رصيد حساب إجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة دورية (لأن الرصيد مدين بهايه منه) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة ، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء مثلاً المبسطة الوارد في البند ٢ - د كالآتي :

مدین	دائن	إسم العميل
٤٢٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد / أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتمهيد
٦٥٠		السيد / عمر نور الدين
	٦٠٥٦٠	مقابل إجمالي العملاء
	<u>٦٠٥٦٠</u>	المجموع
<u>٦٠٥٦٠</u>		

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين ، ولذلك ، بالإضافة إلى استخدامه كإداة لإكتشاف الأخطاء على فترات دورية ، فهو يفيد الإدارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة المواردين لفترات المتتالية .

٣ - د دفتر اليومية المشتريات وأستاذ الموردین :

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لإببات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة إذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتر

مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون النقدية التي تطلب في يومية المدفوعات ، كما سيشرحها ، إلا أنه يستعمل في بعض الأحيان لإبتيات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع في النظام المحاسبى الموحد في مصر ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضى والآلات ، والتي يتم إبتها في اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات تظم تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبيدية أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع) . وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حدا أدنى من الحانات ، ثم يمكن زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها . وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تشمل الحانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره :

دفتر يومية المشتريات

صفحة ١

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	٧ شروط الداد	المبلغ	المشتريات		
					صف ٢٩	صف ٤٢	صف ٥٣
أول يناير	شعراوى مزيد	١/٢١	١٠/٢	٨٩٠ ر	٥٢٠ ر	—	٢٧٠ ر
•	السيد مندور	١/٤٢	١٠/٢	٥٤٠ ر	١١٠ ر	٤٣٠ ر	—
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧٦	١٠/١	٢٨٠ ر	—	—	٢٨٠ ر
.....

ويتم القيد في الدفتر من واقع قانون المورد بصورة إذن الإسلام (إسلام البضاعة بمجرد المشتري) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم رحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة أستاذ مستقل يسمى أستاذ الموردين ، حيث يعمل حساب كل مورد دائما بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم تسجيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في أستاذ الموردين توضح علامة (√) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح انعام عملية التسجيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع كافة المبالغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى تسجيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الأستاذ العام حيث يعمل به مدينا مقابل جمل حساب اجمال الموردين في الأستاذ العام أيضا دائما بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة . ولا تختلف الإجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء .

وتوضح ذلك نعرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بمبيعات الشراء الأجل التالية خلال شهر مارس :

٣ / ٣ : إشتريت بضاعة من محمد عبدالوهاب بمبلغ ٥٢٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم .

٣ / ١٥ : إشتريت بضاعة من شركة حسونه بمبلغ ٢٧٠ جنيه بشروط ١ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

٣ / ٢١ : إشتريت بضاعة من هويدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافي ٦٠ يوم .

٣ / ٢٧ : إشتريت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٢٤٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم .

٣ / ٣٠ : إشتريت بضاعة من شركة حسونه بمبلغ ٧٢٠ جنيه بشروط ١ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالاتي :

ملحق ٧

يومية المشتريات

٥٣٠ ر -	٣٠ صافي ٢٠	✓	٢٠٪ ، صافي ١٠٠	✓	مهر عبد الوهاب	٣/٣
٣٧٠ ر -	٢٠ صافي ٢٠	✓	١٠٪ ، صافي ٥٠	✓	شركة حسونة	٣/١٥
٨٨٠ ر -	٦٠ صافي ٦٠	✓	٦٠ صافي ٦٠	✓	هوئى عبد الحميد	٣/٢١
٣٤٠ ر -	٣٠ صافي ٣٠	✓	٣٠ صافي ٣٠	✓	السيد السحوى	٣/٢٧
٧٣٠ ر -	٢٠ صافي ٢٠	✓	١٠٪ ، صافي ٥٠	✓	شركة حسونة	٣/٣٠
٢٨٥٠ ر -						

ويتم ترحيل العملياب السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجه
التالى (أرصدة أول مارس الموضحة فى الحسابات اقتراضية) .

مهر عبد الوهاب

٥٧٠ ر -					رصيد	أول مارس
١١٠٠ ر -	٥٣٠ ر -				مشتريات	٣/٣

شركة حسونة

١١٠ ر -					رصيد	أول مارس
٤٨٠ ر -	٢٧٠ ر -				مشتريات	٣/١٥
١٢١٠ ر -	٧٣٠ ر -				مشتريات	٣/٣٠

هوئى عبد الحميد

-					رصيد	أول مارس
٨٨ ر -	٨٨٠ ر -				مشتريات	٣/٢١

السيد السحوى

٤٢٠ ر -					رصيد	أول مارس
٧٦٠ ر -	٣٤٠ ر -				مشتريات	٣/٢٧

ثم تجمع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الآجلة ويتم إجراء القيد التالي في اليومية العامة :

٢٠٨٥٠ من / المشتريات (أو / مخزون البضائع)
٢٠٨٥٠ إلى / اجمالي الموردين

إلحاق بمجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات

وبسجل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالتالي :

/ اجمالي الموردين

١١٠٠٠ -			رصيد	أول مارس
٢٩٥٠٠ -	٢٠٨٥٠		من / المشتريات	٣/٣١

/ المشتريات

٤٢٥٠٠			رصيد (إفتراسي)	أول مارس
٤٥٢٥٠	٢٠٨٥٠		إلى / الموردين	٣/٣١

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء ويتم إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام .

٣ - ١ - مردودات ومسموحات المشتريات:

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات . أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم إلحاق

العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع إشعارات الخصم التي ترسلها لهم المتفأة (أو إشعارات الإضافة التي ترد منهم للبناء أو كلاهما) وترحل لحساب إجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (أو / و مخزون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة . ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة إستخدامة — الشكل الآتي :

يومية مردودات ومسموحات المشتريات

صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوي فريد		دفقيات نقل	٦٥٠ -		٦٥٠ -
١٢	هريدي الأشقر		إختلاف المواصفات	٢٣٠ -	٢٣٠ -	
٢٥	سميد زكريا		بضاعة قاذفة	٥٤٠ -	٥٤٠ -	

٢٨	المجموع من الشهر			٣٢٥٠ -	١٧٥٠ -	١٥٠٠ -
----	------------------	--	--	--------	--------	--------

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تحمل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوما بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلا) ويمرر بها القيد التالي في اليومية العامة :

٣٢٥٠ من / إجمالي الموردين .

إلى مذكورين

١٧٥٠ / مردودات المشتريات
١٥٠٠ / مسموحات المشتريات

إببات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع
مجموع يومية المردودات والمسموحات

وترحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

٤ - يومية أوراق القبض :

يخصص هذا دفتر لأبواب الأوراق التجارية من كيالات وسندات إذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لمستحقاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاشتقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشأة فيها .
وقدما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض .

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	للحساب أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	-	ياسر	محللاتنا	ياسر	٧٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتحويل
٧٥/١٠/٥	كيبالة	عمود	طارق	محللة	عمود	٧٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك

	مجموع	نهاية	الشهر	٥٢٦٠٠
--	-------	-------	-------	-------

ويجمل / مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائماً عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض ، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجرى إثبات التقييد الآتي في اليومية العامة :

٥٢٦٠٠ من / أوراق القبض

٥٢٦٠٠ إلى / إجمالي العملاء

إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقاً

لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ أوراق القبض بالاستاذ العام
والجانب الدائن من ح/ اجمالي العملاء بنفس الدفتر .

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض
الواردة المنشأة أما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها
في الدفاتر المختصة لذلك فرفض الورقة ، أو عدم تحصيلها أو تحويلها لغير
أو إرسالها للبنك للتحصيل فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة . أما
عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية
المقبوضات النقدية كما سيذكره فيما بعد .

• - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشأة أو تقبلها
لأمر الغير من دائنها سداداً لمستحقاتهم قبلاً . ويخصص الدفتر عادة للإيصالات
الكمبيالات والسندات الإذنية الصادرة للوردين سداداً لمستحقاتهم قبل المنشأة .
وبوضوح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ،
وتاريخ الإحتقاق ، والقيمة . وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم صاحب الحساب عليه	المستفيد	تاريخ الإحتقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	علاء	علاتنا	٧٥/١٢/٣١	٦٠٠ ر	
٧٥/١٠/٧	كمبيالة	عبد الرحيم	علاتنا	٧٥/١٢/١٥	٥٠٠ ر	

	مجموع	نهاية	الفترة	٣٥٦٠٠
--	-------	-------	--------	-------

ويجمل حساب الساحب مدينا في دفتر أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المدحومة على المنشأة . ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجري الإثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٢٢٦٠٠ من ح/ اجمالي الموردين

٢٢٦٠٠ ح/ أوراق الدفع

إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر
طبقا لمجموع يومية أوراق الدفع .

وبرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ اجمالي الموردين في الأستاذ العام مقابل جمل ح/ أوراق الدفع دائنا في نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك . فإذا تم سداد الورقة في تاريخ الإستحقاق ، فإن ذلك يتم لإثباته في يومية المدفوعات النقدية أما العمليات المترتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الإستحقاق فعادة ما يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة .

٦ - دفتر يومية المقبوضات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات النقدية التي يترتب عليها منحصلات ، أي زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المنحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقود) أو في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلا) . ويشبه في هذا الدفتر كل العمليات التي يكون الطرف المدين فيها هو ح/ النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هي المنحصلات من المبيعات النقدية والمنحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذي يتم إثباته في يومية المقبوضات يكون هو ح/ النقدية بصفة دائمة ، كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون) ، فإن دفتر

يومية المقبوضات يكون له بيان أحدهما مدين والآخر دائن . ذلك لأن القديرة في الجانِب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة — ودع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك ، هذا بالإضافة إلى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المدموج به مدينا جرميا ، وحساب القديرة مدينا بالجزم الباقى . وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانِب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصندوق (أو الخزينة) ، وخانة للبنك (أو البنوك) ، وخانة للخصم النقدي المسموح به . ويحتوى الجانِب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التى تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقدا أو بشيكات) . وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التى تمثل مصدرا رئيسيا للمحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحيانا . أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خانة واحدة للمحصلات المتنوعة ، مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة ، أو من تعويضات التأمين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولا نموذجا مبسطا لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الإتيان فيه عن طريق مثال مبسط .

ونوضح فها على الحدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح فى الصفحة التالية).

١ — التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إتيانها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية .

ب — المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لإجراء القيد .

ج — البيان : ويوضع فيها فى المادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات

د — الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتى :

١ — النقدية: وتستخدم هذه الخانة فى كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع

نموذج مخطط لخزيرومية القبروات

حسابات دائنة				حسابات مدينة				البيان	المستد	التاريخ
حسابات متنوعة	أورق	محلل	مبيعات	المجموع	شعم	بالبنك	بالصندوق	التقديية		
المبلغ رقم الحساب	قبروات				١٦		٧٨٤	٧٨٤	٣٧	١/١٠
٢٠١	٥٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	١	١/١
		٨٠٠		٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٧	١/١٠
				٨٠٠			٧٨٤	٧٨٤	٧	١/١٠
				٩٨٠٧٠٠	١٦٢٠٠	٦٦٣٠٠	٣٢٢٤٠٠	٩٧٢٥٠٠	مجموع	
٥٣٢٢٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٣٣٠٠	١٣٢٢٠٠	٩٨٠٧٠٠	١٦٢٠٠	٦٦٣٠٠	٣٢٢٤٠٠	٩٧٢٥٠٠		

ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات .

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة .

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية للخانة السابقة - ولا بد أن يتساوى مجموع خانتي الصندوق والبنك مع خانة النقدية .

٤ - الخصم المسموح به : ويدون فيها ما يكتبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم .

هـ - المجموع : وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجاهب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .

و - الحسابات الدائنة وتكون من أربعة خانات كالآتي :

١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يوميا لحسابات العملاء باستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بحوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل إجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، وإجراء القيد الشهري للخصم اليومية المقبوضات .

وحق تزاد الصورة وضوحا فان القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلا من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي :

القيد الأول :

٥٠٠.٠٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ البنك)
٥٠٠.٠٠٠ إلى ح/ رأس المال

إثبات تحميل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل
ح/ النقدية - ح/ فرض البنك مدينا بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه ، وجعل ح/ رأس المال في
الحسابات الدائنة في خاتمة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

القيد الثاني :

٢٥٠.٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
٢٥٠.٠ إلى ح/ المبيعات

إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل
ح/ النقدية - ح/ فرض الصندوق مدينا بمبلغ ٢٥٠.٠ جنيه مقابل جعل ح/
المبيعات في الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

القيد الثالث :

من المذكورين

٧٨٤ ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
١٦ ح/ الخصم التقدي المسموح به
٨٠٠ إلى ح/ العملاء

إثبات المتحصل نقدا من العميل مسفود ومنحه الخصم التقدي

وقد تم إثبات هذا القيد أيضا في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات
حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرض الصندوق مدينا بمبلغ ٧٨٤ جنيه، وجعل ح/ الخصم
المسموح به مدينا بمبلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/ العملاء في الجانبي الخصم
بالحسابات الدائنة دائنا بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

ولم إثبات المتحصلات النقدية او شيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي
في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا به . ثم يتم تجميع اليومية على

مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلا) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من مذكورين	
/ النقدية	٩٧٥٠٠
٢٢٥٤٠٠ الصندوق	
٦٦٣٠٠ البنك	
/ الخصم المسموح به	١٢٢٠٠

الى مذكورين	
/ المبيعات	٢٣٢٢٠٠
/ إجمالي العملاء	١٧٢٢٠٠
/ أوراق القبض	١٥٥٠٠
/ رأس المال	٥٠٠٠٠
/ الفوائد الدائنة	٢٢٠٥٠
/ أرباح وعمولات	١٢١٥٠

إلحاق ملخص عمليات المتحصلات النقدية من شهر يناير طبقا لمجاميع يومية المقبوضات.

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا (أو كل فترات دورية أخرى متفق عليها) إلى الحسابات الخاصة به في دفتر الاستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٥٠٠.٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٢٢٠.٥٠٠ جنيه ، أرباح وعمولات ١٢١.٥٠٠ جنيه) .

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقع إلى أن معظم المعاملات التجارية تتم بتييكات ، بالإضافة إلى ما تصفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من أمان وحضانة ووقاية ضد السرقة والاختلاس ، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي لتغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات تثرية وخلافه ، على أن تردع المتحصلات النقدية بالصندوق فيها زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك ، ويتم ذلك

يومية حتى يحقق الهدف المرغوب تحقيقه . والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعل حساب البنك - وهو أحد الحسابين الفرعيين النقديّة - مدبنا بما يودع فيه من نقدية سائلة ، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعى الثانى من حساب النقديّة - دائماً أى أن مجموع النقديّة في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية . ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيُرد في يومية المدفوعات) . ويفضل أن تسجل هذه العملية في دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاحتافّة ، أى بالطرح من خاتمة الصندوق والاحتافّة في خاتمة البنك دون أن تتأثر باقى خانات يومية المقبوضات .

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر

٩/١ - بلغت المتحصلات من المبيع عبد الجواد ٣٥٠٠ جنيه نقداً ، ٦٣٤٠ جنيه بشيكات . وبلغ الخصم النقدي المسموح به للميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

٩/٧ - باقت المبيعات النقديّة للميل عبد التواب ٣٣٣٠ جنيه حصلت نقداً ٩/١٥ - بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك .

٩/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقديّة الموجودة بالصندوق في حساب الشركة بالبنك .

٩/٢٧ - بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٥٠٠٠ جنيه ، منها ٢٠٠٠ جنيه نقداً والباقى بشيك .

٩/٢٩ - بلغت المبيعات النقديّة ٢٠٠٠ جنيه ، حصل منها نقداً ١٢٠٠ جنيه والباقى بشيك .

٩/٣٠ - ورد شيك من المبيع - محمد - بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه - مداد الرصيد - البالغ ٢٣٦٥ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدي ، كما حصل ٣١٠٠ من أوراق القبض بالصندوق

يتم لإجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٢٠ / ٩ .

من المذكورين .		
٣ / النقدية :		٢١٠٤١٠
٧٠١٣٠ . المددوق		
٢٠٢٢٨٠ بالبنك		
٣ / الخصم المسموح به		٨٥
إلى المذكورين		
٣ / المبيعات	٧٥٥٣٠	
٣ / إجمال العملاء	١٢٢٢٦٥	
٣ / أوراق القبض	٣١٠٠	
٣ / الفوائد المأداة	٣١٠٠	
٣ / الآلة المساعة	٦٥٠٠	
إثبات انحصار المنحصرات النقدية عن شهر . يتم		

ويلاحظ أن القيد الشهري للمخصص به مبة المقابلة خات يتطلب تحليل بمحسب ع
عانة الحسابات المتنوعة لتعرف على الحسابات الدالة فيها بالتفصيل ففي
المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خاتة المبالغ المنحصر من الحسابات المتنوعة ٨٢٦٠٠
جنيه . ولإمكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لإثبات ملخص عمليات
المنحصرات قنا بتحليل هذا المبلغ إلى مصادرة : ٣١٠٠ جنيه فوائد دائنة
٦٥٠٠ جنيه الآلة المساعة . ولتسهيل عملية تحليل خاتة الحسابات المتنوعة إلى
الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خاتة لرقم الحساب . وعند التعرف
على رقم الحساب ونظر إلى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يحمل
دائماً بالقيمة الواردة في خاتة المبالغ .

٧ - دفتر يومية المدفوعات :

ينحصر هذا الدفتر لإثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة
كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية . ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب

عليها إلتصاف رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك) . ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للبوردين عن المشتريات الاجل والمدفوعات لسداد أوراق الدفع ، هذا بالإضافة طبعا إلى المدفوعات لسداد عناصر المستروقات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ويحتسب الجانب المدين على الحسابات التي تحمل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . أما إذا لم تكن العمليات متكررة ، فإن الحساب يجعل مدينا في خانة الحسابات المتنوعة . ويحتسب الجانب الدائن على حساب النقدية بقرعية ، الصندوق والبنك ، كما تخصص خاتمه في هذا الجانب الخصم النقدي المكتسب .

وكما هو الحال في دفتر يومية المقبوضات ، فإن بمجموع خانات الدفتر في نهاية كل شهر (أو أي فترة زمنية أخرى متفق عليها) يستخدم لأجراء القيد الشهري للخصم المدفوعات خلال الشهر بدفتر يومية العامة . ويتكون الطرف المدين من من القيد الشهري من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خاتمي النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية إستخدامها عن طريق المثال المبسط التالي : قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر :

٩ / ١ : أنشئت بضاعة بمبلغ ٥٠٠ جنية وسددت بمبلغ ٢٠٠ جنية بفيك والباقي على الحساب .

٩ / ٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة المبالغ ٧٠٣٦٥ جنية بشيك بمبلغ ٧٢٠٠ جنية والباقي خصم مكتسب :

٩ / ١٣ : سددت أوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنية نقدا من الصندوق .

١٦ / ٩ : سددت الاجور عن الصف الاول من الشهر بمبلغ ٢٢٦٠٠ جنيه
تقدا من الصندوق .

١٩ / ٩ : اشترت بضاعة تقدا بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه . سددت من الصندوق
٢٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك

٢٢ / ٩ : سددت مصروفات دعاية . إعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك .

٢٧ / ٩ : سددت حساب شركة سمدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيه
بمبلغ ٤١٦ جنيه ، منها ١١٦٠ جنيه من الصندوق و ٢٠٠٠ جنيه بشيك
والباقي خصم مكسب .

٣٠ / ٩ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٢٠٠ جنيه
وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٢٢٠٠
جنيه من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات
أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات . ويلزم لإجراء قيد المخصص
الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحميل خاتمة المصروفات في
الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تحصل مدينة في الأستاذ العام ،
والمبالغ التي يحصل كل حساب منها مدينة بها ونفس الوضع ينطبق على خاتمة
الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي :

مقرر يومية المخرقات

صفحة ٢٢

حسابات دائنة				حسابات مدينة				حسابات متنوعة		المجموع	اليه	رقم	تاريخ
حساب	العمومية			حسابات متنوعة	مصرفات		لوراق	مردود	مصرفات				
	المجموع	بالبنك	بالشئ		المبلغ	رقم				المبلغ	رقم		
١٦٥	٢٠١٠٠	٢٠١٠٠	—	—	—	—	—	—	٧٣٣٥	٢٠١٠٠	شركة القويضان المحدودة	٩/١١	
	٧٠٢٠٠	٧٠٢٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٢	
	١٥٠٠	—	١٥٠٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٣	
	٣٠٦٠٠	—	٣٠٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٤	
	٤٢٥٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٥	
	٥٠٠	٥٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٦	
٤٠	٤٠١٦٠	٣٠٠٠	١٠١٦٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٧	
	٣٥٢٠٠	—	٣٥٢٠٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٨	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/١٩	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٠	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢١	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٢	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٣	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٤	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٥	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٦	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٧	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٨	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٢٩	
	١٢٦٠٠	—	—	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٣٠	
٣٠٥	٢٨١٠٦٥	١٦٩٠٠	١١٠٤٦٠	—	—	—	—	—	—	—	شركة القويضان المحدودة	٩/٣١	

ويظهر قيد الملخص الشهري ليومية المدفوعات في اليومية العامة للثالث على الوجه الآتي :

من مذكورين		
/ المشتريات (أو / المخزون)		٦٣٦٠٠
/ إجمال الموردين .		١١٥٦٥
/ أوراق الدفع		١٣٥٠٠
/ الأجور (٢٣٦٠٠ + ٢٣٢٠٠) حسابات		٦٣٨٠٠
/ المرتبات		١٣٦٠٠
/ الدعاية والإعلان		٥٠٠
الى مذكورين		
/ النقدية	٢٨٠٣٦٠	
بالصندوق ١١٣٤٦٠		
بالبانك ١٦٩٠٠		
/ الخصم المكتسب	٢٠٥	
إثبات ملخص المدفوعات النقدية من شهر سبتمبر .		

ويتم الترحيل يوميا من خاتمة الموردين لحسابات الموردين لفردية في دفتر أستاذ الموردين . أما القيد الشهري فيرحل لحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام .

٨ - ملخص اليوميات والدفاتر الساعدة والحسابات الاجمالية :

من استعراضنا لأجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في الشهور السابقة نجد أن هذه العمليات — بالإضافة إلى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات — تنقسم إلى قسمين : الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الآجلة ، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالآجل ، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع . وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة كل مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفتر اليومية وتجميعها في

دفتر الأستاذ على مدار الفترة . وبالإضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية التي يلزم إجرائها وإتمامها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية ، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات .

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب ، إن لم يكن من المستحيل ، الإعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام ، لكي يعطى البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجة فوق ما يمكن تصوره لإمكان الإستخدام المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع إلى اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ المساعدة ، لتوفير إمكانية تقسيم العمل ، والإقتصاد في التكلفة والزمن ، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب .

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يوميات المشتريات والمبيعات ، حيث يسجل في الأول عمليات الشراء الآجلة يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخص الحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وبالإضافة إلى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسحوبات المشتريات وأخرى لمردودات ومسحوبات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها ، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسحوبات المشتريات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين في أستاذ الموردين ، ويسجل في الثانية مردودات ومسحوبات المبيعات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالاوراق التجارية فإنه يمكن أيضا أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلناهما وتخصص كل هذه اليوميات السنة لإيجبات العمليات الآجلة . ومن هذه اليوميات السنة ثلاثة مدونة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيد ، وثلاث دائنة بطبيعتها

وتوضح الطرف المدين من القيد واليوميات المدينة هي: المشتريات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، وأوراق القبض . ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء .

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي: المبيعات ، مردودات ومسموحات المشتريات ، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين .

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميي المقبوضات والمدفوعات ولكل من هاتين اليوميين جانبان ، أحدهما مدين والآخر دائن . ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والحسم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء . وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والحسم المكتسب دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين .

ولا ينبغي ما تقدم الإستغناء عن دفتر اليومية العامة ، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامة يكون محمدا لأغراض معينة أهمها الآتي :

١ - تسجيل المخصصات الدورية (الشهرية) اليوميات المساعدة لأغراض
تسجيلها في الأستاذ العام .

٢ - تسجيل العمليات التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة
لأغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة
عدم تخصيص يومية مساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة
والبيع الآجل لها ، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية
وما إلى ذلك .

٣ - تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية
٤ - تسجيل قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحسابات
الختامية في نهاية الفترة المحاسبية .

• - تسجيل قيود تصحيح الأخطاء .

ولا يعني أيضاً استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين ، إمكانية الإستغناء
عن الأستاذ العام في هذا الصدد . فإضافة إلى البيانات التفصيلية الواردة في هذين
الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة إجمالية في حساب
إجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب إجمالي الموردين . وكما
سبق أن ذكرنا فإن إجمالي العملاء وإجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة
في المساعدة على اكتشاف الأخطاء ، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقرير مختصر
في صورة إجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين .

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب إجمالي الموردين ونموذج حساب
إجمالي العملاء البيانات في صورة إجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في
كل منها فيما يلي :

س/ إجمال العملاء

من / التقديرات - الملخص الدوري	XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع	XXXX
ليومية المقبوضات		أرصدة العملاء بأستاذ العملاء	
من / الخصم المسموح به -	XXXX	أول الفترة	
الملخص الدوري ليومية		إلى / المبيعات - الملخص	XXXX
المقبوضات		الدوري لمجموع يومية المبيعات	
من / مردودات المبيعات -	XXXX	الأجرة	
الملخص الدوري ليومية مردودات		إلى / أوراق القبض - الأوراق	XXXX
ومسوحات المبيعات، أو اليومية		المرفوعة	
العامة .		إلى / أوراق القبض برسم	XXXX
من / مسوحات المبيعات -	XXXX	التعجيل ، أو برسم التأمين	
كالتقيد السابق .		إلى / التقديرات - الملخص الدوري	XXXX
من / أوراق القبض - الملخص	XXXX	ليومية المدفوعات بأوراق	
الدوري ليومية أوراق القبض،		القبض السابق خصمها البنك،	
أو اليومية العامة		والمدينيتها البنك، وبمصاريف	
من / خصص الديون المشكوك	XXXX	البروتست والمصاريف القضائية .	
فيها - بالديون المددومة -		إلى / المحمول إليه - حالة رفض	XXXX
يومية عامة		أوراق القبض المحولة الغير -	
رصيد آخر الفترة = مجموع	XXXX	يومية عامة .	
أرصدة العملاء بأستاذ العملاء		إلى / الفوائد الدائنة - فوائد	XXXX
آخر الفترة		تجديد أوراق القبض والفوائد	
		المحسوبة على أرصدة العملاء	
		وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة	
		- يومية عامة .	
	XXXX		XXXX

له	منه	س/ إجمالي الموردين
رصيد أول الفترة = مجموع	××××	إلى / النقدية - المخصص الدوري
أرصدة الموردين بأستاذ الموردين		ليومية المدفوعات .
أول الفترة .	××××	إلى / الخصم المكتسب - المخصص
من / المشتريات - المخصص	××××	الدوري ليومية المدفوعات
الدوري لمجموع يومية المشتريات	××××	إلى / مردودات المشتريات -
الاجلة		المخصص الدوري ليومية مردودات
من / أوراق الدفع - أوراق	××××	ومسوحات المشتريات ، أو
مرفوعة - يومية عامة		اليومية العامة .
من / مصاريف قضائية - التوقف	××××	إلى / مسوحات المشتريات -
عن السداد في أوراق الدفع ،		كالقيد السابق .
يومية عامة .	××××	إلى / أوراق الدفع - المخصص
من / فوائد مدينة - فوائد	××××	الدوري لمجموع يومية أوراق
تجديد أوراق الدفع والفوائد		الدفع ، أو اليومية العامة
المحسوبة على أرصدة الموردين	××××	إلى / أوراق القبض - الأوراق
وتسوية الفوائد المدينة المستحقة		المحولة لموردين ، يومية عامة
- يومية عامة .	××××	إلى / - التسفية - في حالة إفلاس
		المشروع
	××××	رصيد آخر الفترة = مجموع
		أرصدة الموردين بأستاذ الموردين
		آخر الفترة .
××××	××××	

١ - النظام المحاسبى والتقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق أن ذكرنا أن الإجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ التقيد المزدوج ،
الذى يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان فى القيمة أحدهما
مدين والآخر دائن ، مهما تعددت الحسابات فى أى من الطرفين أو كلاهما .
وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة
بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة الحسابات المدينة يساوى دائماً
مع مجموع الأرصدة الدائنة الحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) فى
أى تاريخ (أو لحظة) معينة . وقد نلاحظنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام
المحاسبى قاصراً على اليومية العامة والستاذ العام ، حيث اليومية العامة جانبان
أحدهما مدين والآخر دائن ، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم إتيانه فيها
ولكل القيد بصفة مجمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم
الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من
إعداد ميزان المراجعة فى صورة متوازية .

ويتطلب على استخدام المشرودح اليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق
وتبيننا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد لقيد (الطرف الدائن فى
يومية المشتريات مثلاً) ، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به فى دفتر أستاذ مساعد
(أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام . بينما الحساب الذى يمثل الطرف
الآخر لعملية ، والذى يسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد فى
العادة (ح / المشتريات مثلاً) فيرحل إليه المجاميع الدورية اليومية فى دفتر
الأستاذ العام . وبذلك تتبع الحسابات التى تمثل الجانب المدين أو الدائن للتقيد
فى دفتر أستاذ معين بينما تتبع الحسابات التى تمثل الجانب الآخر للقيد فى دفتر
أستاذ آخر (العملاء فى أستاذ العملاء والمبيعات فى الأستاذ العام فيما يخصه من
يومية المبيعات الاجل مثلاً) . فإذا صككت اليوميات والدفاتر المساعدة

تعتبر بديلاً كاملاً اليومية الدائمة والاستاذ العام كل غنيا يخصه من عمليات أو حسابات ، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الاستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الاستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة ، ويتحقق مبدأ الفيد المردوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات إجمالية تمثل دفاتر الاستاذ المساعدة في دفتر الاستاذ العام ، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هي ما تسمى بالطريقة الإنجليزية لمعالجة اليومية والدفاتر المساعدة . وتتضمن ظهور أرصدة العملاء من واقع استاذ العملاء ، وأرصدة الموردين من واقع استاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لأجمالي العملاء أو لإجمالي الموردين في الاستاذ العام .

أما الطريقة التي أتيضنا والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهي تعتبر اليومية والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في إطار النظام المحاسبي . وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لابد وأن تنهج في اليومية العامة ، ترسل للاستاذ العام ولو بصيغة إجمالية إستناداً إلى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية . وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والاستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي ، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي . وفي ظل هذه الطريقة ، وهي الشائعة في الإستخدام ، يمثل كل استاذ من الدفاتر المساعدة بحساب إجمالي في دفتر الاستاذ العام ويكتفى بأظهار رصيد هذا الحساب الإجمالي في ميزان المراجعة ككبدل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الاستاذ المساعد . وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ الفيد المردوج وتتحقق موايا إستخدام الحسابات الإجمالية .

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دورى فى اليومية العامة لإثبات
المخصص الإجمالي لليوميات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل
للمسابات الواردة فيه فى الأستاذ العام . أما اليوميات ، والى تعد بمثابة
سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى إطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها
لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام
بطريق مباشر .

أسئلة وقمارين

على الفصل التاسع ثمر

أولا - الأسئلة :

١ - أرسم نموذج مبسط ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ - لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخافاع الرئيسية في يومية المقبوضات ، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخافاع الرئيسية في يومية المدفوعات .

٣ - برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدونة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ - د - يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي أتبناها ، وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة .

٥ - علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد :

١ - لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل ، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها .

ب - إذا استخدمت المتقاة يومية مساعدة المبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام أستاذ مساعد العملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

ج - باستخدام اليوميات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

- د - تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات .
- هـ - يعتبر أمر تخصيص خاتمة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات .
- و - يرسل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .
- ز - يرسل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .
- ح - يرسل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ العملاء من واقع خاتمة العملاء ، ولحسابات الأخرى في الاستاذ العام .
- ط - يرسل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ الموردين ، أما باقى الحسابات فيتم الترحيل على مدور فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .
- ى - لاتعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبى في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك في ظل الطريقة الفرنسية .
- ك - يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والاقفال في نهاية الفترة المحاسبية .
- ل - تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجساب الواحد ، أما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهي من ذوات الجابنين .
- لأنها - التعاريف :
- التدوين الأول :
- فيما يل بعض العمليات المطلوب اثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإبراء قيد الملخص المهرى لها ، والترحيل الحسابات الملائمة :

٩/٤ - بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٢٠٠ جنيه لشركة دويدار .

٩/٧ - تحصيل علاء بنصرم نقدي ٢٪ ، إجمالى المبلغ ١٠٠٠ جنيه

٩/١٤ - بيع بضاعة للسيد / عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٩/١٧ - بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب العميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه ، كإرد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه .

٩/٢٢ - تحصيل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافى مبيعات ٩/١٤ .
٩/٢٥ - بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سعدون والحصول على كمية بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور .

٩/٢٠ - بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة .

التمرين الثانى :

المطلوب : إثبات العمليات الآتية فى دفتر شركة النصر التجارية التى تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة فى دفاتر الأستاذ وإجراء قيود المخصصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها :

١٠/٢ - باع بضاعة على الحساب العميل محمد بمبلغ جنيه ١٣٠٠ (شروط البيع الاجل ١٠٪ / ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم) بالفاكورة رقم ١٩٠ .

١٠/٣ - اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وتسليمها اليوم بمبلغ ٢/٤٠٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ١٠ يوم ، صافى ٦٠ يوما .

١٠/٥ - اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠ جنيه بشروط

صافي ٢٠ يوم - وفي نفس اليوم باع بضاعة على الحساب للمبيل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، فاقورة رقم ١٠ .

١٠/٧ : اقترحت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه اودعه حسابها الجاري بالبنك .

١٠/٨ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاقورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ٢ ، صافي ٣٠ يوم .

١٠/٩ : سددت إيجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٠/١٠ : باع بضاعة على الحساب للمبيل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، فاقورة رقم ١١ .

١٠/١١ : تسلمت شيك من المبيل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداد لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاقورة بتاريخ ١٠/٢) .

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاقورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ٢ ، صافي ٦٠ يوم .

١٠/١٤ : بلغت المبيعات التقديرية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه .

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للوصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد للمشتريات يوم ١٠/٨ (فاقورة بتاريخ ١٠/٥) .

١٠/١٦ : باع بضاعة على الحساب للمبيل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، فاقورة رقم ١٢ .

١٠/١٩ : حصلت على شيك من المبيل عبد الرحيم سدادا لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفي نفس اليوم سادت فاقورة شركة عبد الصمد

بتاريخ ١٠/٩ نقداً (من الصندوق) وحصلت على الخصم .
١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقداً
بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ
١٢٥٠ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .
١٠/٢٦ : تسلمت نقداً بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداد
المبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت في نفس اليوم بضاعة العميل عبد الرحيم بمبلغ
٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٣ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٩٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه
بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة من الشهر ١٢٥٠ جنيه منها
٥٠٠ جنيه بشيكات .

التعريض الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر:
١١/١ : اشترت مواد ومهمات بقيمة بمبلغ ٢٥٠ جنيه نقداً وسددت رصيد
المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه
بمبلغ ٣٠ جنيه .

١١/٣ : باعت بضاعة لشركة أخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على
الحساب بفاتورة رقم ٣١١ ، كما باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
حصل منها في الصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك .

١١/٦ : اشترت آلات وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب ،
واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠
جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ،
وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت
المصروفات الثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة إغوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من
مبيعات يوم ١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٠٧٥٠ جنيه
على الحساب ، فأنورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه ، وسددت
مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك ، وأودعت بالحساب
الجارى بالبنك ٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن الممisl مسعود قد توقف عن سداد
الكتيالة المسحوبة عليه والمحصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام
البنك بالإجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك
بقية الكتيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٥٠ جنيه من الصندوق ،
٢١٠٠ جنيه بشيكات ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٨٥٠
جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٣ : باعت الشركة إحدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت
القيمة بالصندوق ، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ
٩٠٠ جنيه على الحساب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٥٠ جنيه سددتها من الصندوق
٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٥٠٠ جنيه
بشروط ٢ / ٢٠ يوم ، صافي ٦٠ يوم ، وبلغت المبيعات النقدية ١٢٣٧٥ جنيه
حصل منها ٣٧٥ جنيه بالصندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للمحلل ومدافون
٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .

١١/٢٩ : سجلت على شركة الشرق كبيالة بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سداداً لرصيد حسابها ، وقامت بخصم الكبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الوارد عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ : سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك ، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة ، المشتريات الآجلة ، المقبوضات ، المدفوعات ، أوراق القبض .

المطلوب (١) إثبات العمليات السابقة في دفتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفتر الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيود إثبات الخصومات الشهرية اليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر .

التحريين الرابع :

ظهرت الأرصدة التالية في دفتر شركة رشا التجارية في ٧٤/١/١ : أستاذ العملاء : العميل عبد الجبار ١٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه ، العميل عبد الجليل ١١٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠ جنيه ، أستاذ الموردين : شركة أمل ١٩٠٠ جنيه ، شركة أمانى ٦٠٠ جنيه ، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه ، شركة سميكة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق ، ٣٤٠٠ جنيه بغيرك ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاقورة رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاقورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المقررات التقديرية الآن : بضاعة من الصندوق ٣٣٠٠ جنيه ،
أثاث بشيك ١٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت
المقررات الآجلة الآن : من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام
صافي ٣٠ يوم ، فاتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط
صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٢ . كما بلغت تسديدات الشركة للبوردين الآن :
شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة سوليا
١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ جنيه نقداً و ١٥٠٠ جنيه
بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآن :

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ، العميل
عبد الجسور سدد ١٢٤٠ جنيه بشيك وقدم كتيلاً مسحوباً على حمدون ، عرفته
ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه يباقي رصيد حسابه .

١/١ : باعَت الشركة نقداً : أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصصاً بالصندوق ،
آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق ،
بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعَت الشركة على الحساب العميل عبد
الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠
جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الولي ٢٥٠٠ جنيه ،
بفواتير أرقام ١/٩ ، ١/١٠ ، ١/١١ ، ١/١٢ على التوالي . وقد سدد
عبد الولي فاتورة الشركة رقم ١/٥ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه .
١/١٥ : بلغت المدفوعات التقديرية الآن : شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك ،

الأجور ٢٥٠ جنيه من الصندوق ، مقررات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠
جنيه من الصندوق والباقي بشيك ، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك ، كما بلغت
المتحصلات التقديرية الآن : إيجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات بضاعة
١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجبار
٢٦٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجليل ٦١٠ جنيه بالصندوق .

١/٢ : سدد العميل عبد الولي مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك وخرج خصم نقدي

بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة لشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما وردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً إذلياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي : العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ١٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بفواتير أرقام ١/٢٢ ، ١/٢٣ ، ١/٢٤ ، ١/٢٥ على التوالي . وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي : من العميل عبد الجليل ٢٠٠ جنيه بالصندوق ، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك ، من الفوائد الدالة ١٥٠ جنيه بشيك .

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي : من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، من شركة سوليا ٢٢٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم ، من شركة سيلة ١٢٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه بشيك ، شركة سيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق .

المطلوب : (١) إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيد المخصص الشهري لليوميات المساعدة وإتمام الترحيل لحسابات الملائمة .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء ، وأستاذ الموردين في ١/٣١/١٩٧٤ .

التمرين الخامس :

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ١/٢/٧٤ كما ظهرت في دفتر شركة

الصباح التجارية : إجمال العملاء : ٢٣١٥٠٠ جنيه ، إجمال الموردين : ١٦٢٧٥٠ جنيه ، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه ، أوراق الدفع : ٨٣٢٥٠ جنيه .

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٢٢٢٨٥٠ جنيه ، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٢٢٥٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٢٣٥٠ جنيه منها ٢٢٠٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١٢١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية أوراق القبض ٦٢٥٠٠ جنيه : مجموع يومية أوراق الدفع ٧٢٧٥٠ جنيه ، مجموع الجهاب الدين من يومية المقبوضات ١٧٢٢٦٠٠ جنيه ، مجموع الجهاب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٠٥٠٠ جنيه وبتحليل قيد المخصص الشهري ليومئذ المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي :

يومية المقبوضات : صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه ، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه ، خصم ٢٢٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤٢٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض ١١٢٠٠٠ جنيه ، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٣٢٦٠٠ جنيه ، محركات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائمة ٤٠٠ جنيه .

يومية المدفوعات : صندوق ١٢٥٠٠ جنيه ، بنك ٦٣٢٦٠٠ جنيه ، خصم ١٢٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه ، موردين ٢٢٢٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع ٩٢٥٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه ، إيجار ٥٠٠ جنيه ، مياه وإضاءة ١٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه ، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه .

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي :

أوراق قبض مرسلة للتحويل ٣٢٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرسومة ٢٢٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضة ١٢٥٠٠ جنيه ومصاريف تضامية ١٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض محوكة لموردين ١٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر .
(٢) تصوير الحسابات اللازمة في الاستاذ العام وتحويل هذه القيود إليها .
التعدين السادس :

ظهرت أرصدة بعض حسابات الاستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي :

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
إجمالي العملاء	٢٣٥٠٠ جنيه	٢٣١٠٠ جنيه
إجمالي الموردين	٦٤٠٠	٨٣٥٠٠
أوراق القبض	٢٣٥٠٠	٤٣٦٠٠
أوراق الدفع	٣٣٢٠٠	٢٣٣٠٠
المفترقات	٥٨٧٥٠	٩
المبيعات	٩٧٨٥٠	٩

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر :

يومية المفوتحات : متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٣٢٠٠ جنيه ، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٣٣٥٠٠ جنيه ، مبيعات ١٨٣٥٤٠ جنيه .

يومية المدفوعات : مدفوعات نقدية لموردين ١٦٣٢٥٠ جنيه ، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع سدة ٥٥٠٠ جنيه ، مصاريف برونستو عن أوراق قبض مرفوعة ٥٠ جنيه .

اليومية العامة : أوراق قبض محولة لموردين ٣٣٥٠٠ جنيه ، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم فتحصيل ٢٣٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوعة من الأوراق المودعة في البنك لتحويل ٣٣٠٠٠ جنيه ، فرائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه .

المطلوب : تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس .

الفصل العاشر

في

المحاسبة في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة :

تعرضنا حتى الآن لإجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية والخدمية ، والتي فيها يكون المصدر الرئيسي لإيرادات المشروع هو الإنجاز في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع ، أو أداء الخدمات للعملاء . أما في المشروعات الصناعية ، موضوع هذا الفصل ، فإن إيرادات المشروع تنأى أساسا عن عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بإنتاجها لأغراض بيعها للعملاء . فالمشروع الصناعي يحلل على مواد أولية في صورتها الخام أو في صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع إلى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه . ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم بأجرائها على المواد الأولية ما يحتاج لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين ، وما إلى ذلك . وعادة ما تكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجمهور والخواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها . وتكون إيرادات المشروع الصناعي أساسا من مبيعاته من منتجاته ، بينما تكون إيرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها من إنتاج الشركة . وبينما تكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشترياته ، فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تكون من تكلفة ما يتم بيعه من إنتاجه . وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات

الصناعية تحدد تكلفة الإنتاج الذي يتدفق من العمليات الصناعية المشروع .
وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الإنتاج
لا يختلف كثيرا عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية .

٤- عناصر تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية :

تتقسم تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية إلى ثلاثة عناصر أساسية هي :
المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الإنتاجية ، تكلفة العمالة التي
تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات إلى منتجات قابلة للبيع ، وتكلفة
خدمات الأصول الثابتة المستفدة في العمليات الصناعية . وقد جرت العادة في
حاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر
غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها إلى منتج
معين على وجه التحديد ، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل
منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر ارتباطا مباشرا بحجم
الإنتاج (عدد وحدات الإنتاج) فتزيد بزيادته وتقلص بنقصانه ، أما العناصر
غير المباشرة فهي تلك التي تستخدم العمليات الإنتاجية عموما ولا ترتبط بوحدة
الإنتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الإنتاج ،
كما هو الحال في العناصر المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الإنتاج .
كما قد لا توجد أي روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الإنتاج . وتتكون العناصر
المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة ، أما العناصر غير المباشرة فيطلق
عليها المصارييف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقي عناصر تكلفة الإنتاج
بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة .

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة
التي تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة
في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموما . كما أن ألواح الصاج
تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا .
والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطن

يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج ، وهكذا . ولا يعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية مواداً مباشرة على المنتج . فزيت البنزول ومواد الوقود الأخرى كالنحم مثلاً تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها . ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفته المادية ، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتتضمن تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم التقديسي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لخازن المشتري كما يجب أيضاً أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمداولة في خازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لإنتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر . مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بإنتاج المنتج بطريق مباشر . أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة ، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأمرها فلا تعد من الأجور المباشرة ، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج . والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الانتاج ارتباطاً كبيراً ، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور التقديرية المستحقة للعمل المباشر ، وإنما يجب أيضاً أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة به .

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة . وهذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة مايلي : أجور الملاحظين والمهندسين ومجال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتيبة ، وقطع التيار والمهمات ومواد الصيانة والاصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والإنارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات ، التأمين على مبانى وآلات المصنع ، والضرائب على مبانى وآلات المصنع ، إهلاك الآلات والمعدات والمبانى الخاصة بالمصنع ، إيجار المبانى والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكورات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة .

وعلى هذا الأساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض إجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها إلى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض إعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها ، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس بحمل الربح .

٣ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية إضافة حسابات جديدة بالاستاذ العسام والاستمارة بسجلات ودفاتر عملية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة الانتاج والرقابة عليها . وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وببسيط ،

وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري ، على أن نقنول الموضوع بالتفصيل في دراساتنا المتقدمة .

٣ - ١ - المخزون :

يبدأ يكون المشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام ، فإن المشروعات الصناعية عادة ما يخص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي :

١ - حساب مخزون المواد الأولية والخامات : ويوضح رصيد تكلفة المواد الأولية والخامات في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الأصول .

٢ - حساب مخزون غير التام : ويطلق عليه أيضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي مازال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، في لحظة زمنية معينة ، وهو أيضا من حسابات الأصول .

٣ - حساب الانتاج التام : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صالحة للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية ، إضافية ويعتبر من حسابات الأصول .

٣ - ٢ - حساب مشتريات المواد الأولية والخامات :

إذا كان المشروع الصناعي يتبع طريقة المخزون الدوري ، فإنه عادة ما يخص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للدوردين) ويحمل هذا الحساب مدبنا بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية .

ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والغامات وكذلك النقص النقدي المكتسب في هذا الحساب ، أو يخصص لكل منها حساب مستقل في الأستاذ العام ، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والغامات في نهاية الفترة المحاسبية .

٣-٢- حساب الأجور المباشرة :

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الإنتاج على مدار الفترة المحاسبية .

٣-٣- حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالإضافة إلى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة ، يوضح رصيده في نهاية الفترة المحاسبية إجمالاً تكلفة المصروفات غير المباشرة المستفدة في العمليات الإنتاجية على مدار الفترة .

٣-٤- تحديد تكلفة الإنتاج :

تحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية ، من واقع دراستنا السابقة ، في ظل طريقة المخزون الدوري كالتالي :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة - صافي المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية ، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الإنتاج التام خلال المدة ، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق ونفس منطلق تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الإنتاج التام في المشروعات الصناعية ، التي تتبع طريقة المخزون الدوري كالتالي :

عزرون أول الفترة من المواد الأولية

xxx

والنعامات

+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية

xxx

والنعامات

تكلفة المواد الأولية والنعامات المتاحة

— عزرون آخر الفترة من المواد الأولية والنعامات (xxx)

تكلفة المواد الأولية والنعامات المستخدمة

xxx

+ الأجور المباشرة

xxx

+ المصاريف الصناعية غير المباشرة

xxx

التكلفة الصناعية عن الفترة

xxx

+ عزرون أول الفترة من الإنتاج غير التام

(xxx)

— عزرون آخر الفترة من الإنتاج غير التام

xxx

تكلفة الإنتاج التام عن الفترة

وعندما تتوصل إلى تحديد تكلفة الإنتاج الذي تم فعلا خلال الفترة وأصبح صالحا للبيع للعملاء ، يمكن تحديد تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتي :

عزرون أول الفترة من الإنتاج التام

xxx

+ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة

xxx

تكلفة الإنتاج التام المتاح للبيع

(xxx)

— عزرون آخر الفترة من الإنتاج التام

xxx

تكلفة المبيعات من الإنتاج التام

وعادة ما تستعمل المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الإنتاج أو حساب التفضيل . وسوف نتناول الحساب في البند التالي ، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة عن طريق مثال رقمي .

ظهرت الأرصدة التالية بميزان مراجعة شركة الأمان الصناعية في ١٢/٣١ :
 مخزون ١/١ من المواد ١٣٢٢٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٦٨٠٠٠ جنيه ، صافي مشتريات المواد ٩٧٨٠٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥٠٠٠ جنيه ، الأجور المباشرة ٢٢٧٠٠٠ جنيه ، الأجور غير المباشرة ٧٦٠٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محرك ٦٨٥٠٠ جنيه ، اهلاك آلات ومباني المصنع ١٥٠٠٠ جنيه ، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٤٠٠٠ جنيه .

وقد تبين من الجرد الفعل في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٠٠٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج غير التام ٨٤٠٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج التام ١٨٥٠٠٠ جنيه ، والمطلوب اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالاستمارة بالتبويب الموضح بهاليه ، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة منفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع (تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٢٢٠٠	
صافي مشتريات مواد	٩٧٨٠٠٠	
تكلفة المواد المتاحة	١١١٠٠٠٠	—
— مخزون مواد ١٢/٣١	(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة	٩٦٠٠٠٠	—
الأجور المباشرة	٢٢٧٠٠٠	
المصروفات الصناعية غير المباشرة		
أجور غير مباشرة	٧٦٠٠٠	
وقود وزيوت وقوى محرك	٦٨٥٠٠	
إهلاك آلات ومباني المصنع	٤١٥٠٠	
بمده	١١٨٧٠٠٠	١٨٦٠٠٠

١١٨٧٧٠٠	١٨٧٦٠٠	مأقية
	٢٣٤٠٠	مصروفات متنوعة
٢١٣٠٠٠	—	مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة
١٢٩٧٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة
٦٧٨٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام
(٨٣٤٠٠)		- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام
١٢٨٧١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
٢٥٧٠٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج التام
(١٨٣٥٠٠)		- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام
١٤٤٧٦٠٠		تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات)

٤ - حساب الانتاج وحساب التجارة في المشروعات الصناعية :

عادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي : حساب الانتاج (أرباح / الخسائر) ويهدف أساسا إلى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معدا للبيع للعملاء ، حساب التجارة ويهدف إلى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الانتاج المباع بسعر بيعه والناتج لنهطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع . ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب التجارة في المشروعات التجارية ، إلا أنه يعتمد بعده تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلا أو موضوعا عما عرفناه في المشروعات التجارية .

وإذا رجعنا للنشال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ

الصورة الآتية :

شركة الأعمال الصناعية

حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩٠٠

مبلغ	مجموعه	من / المتاجرة
١٢٢٢٠٠	إل / مخزون مواد ١/١	١٣٨١٠٠
٩٧٧٨٠٠	إل / صافي مشتريات مواد	
١١١٧٠٠٠	تكلفة المواد المتاحة	
(١٥٧٠٠٠)	من / مخزون مواد ١٢/٣١	
٩٦٧٠٠٠	تكلفة المواد المستخدمة	
٢٢٧٧٠٠	إل / الأجور المباشرة	
٧٧٦٠٠	إل / الأجور غير المباشرة	
٦٧٨٥٠	إل / وقود وزيوت وقوى	
٤١٥٠	إل / إهلاك آلات ومباني المصنع	
٢٧٤٠٠	إل / مصروفات صناعية متنوعة	
٢١٧٠٠٠	مصروفات صناعية غير مباشرة	
١٣٩٧٠٠	التكلفة الصناعية عن الفترة	
٦٧٨٠٠	إل / مخزون إنتاج غير تام ١/١	
(٨٧٤٠٠)	من / مخزون إنتاج غير تام ١٢/٣١	
١٣٨١٠٠	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨١٠٠

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب المتاجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات . ويرتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية يتم اقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها . وبلاحظ أيضا أن

حسابات المخزون في نهاية الفترة تتشابه بقيود تسوية حيث تجعل مدينه مقابل جعل الحساب التتامي ذاتا . وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج بإشارة سالبة ، بما يعنى أن حساب الانتاج جعل ذاتيا ، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلا من إظهارها بإشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل إلى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة ، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

ولا تختلف إجراءات التسويات وإعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الإيرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا المشروعات التجارية . وعادة ما تخلص عاينان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام وإجراء التسويات المتعلقة بها . ولن نتناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة .

ويظهر حساب المتاجرة للثال تحت البحث يفرض أن صافي المبيعات ١٨٠,٠٠٠ جنيه كالتى :

شركة الأعمال الصناعية

١٨٠,٠٠٠ من / صافي المبيعات	إلى / الانتاج	١٢٧,٠٠٠	
	(إلى / مخزون الانتاج تام ١/١	٢٥,٠٠٠	
	تكلفة الانتاج المتاح للبيع		١٦٢,٢٠٠
	من / مخزون انتاج تام ١٢/٣١		(١٨,٠٠٠)
	تكلفة المبيعات		١٤٤,٢٠٠
	بحمل الربح (إلى / ح)		٢٥,٨٠٠
			١٨٠,٠٠٠
			١٨٠,٠٠٠

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية كما هو واضح ، هو احتلال حساب صافي المشتريات في الأول بحساب الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية .

أسئلة وتمارين

من الفصل العاشر عشر

أولاً : الأسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتي : المواد المباشرة ، الأجور غير المباشرة ، النفقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة ، عناصر التكلفة الصناعية .

٢ - حدد أى من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة ، وأى منها يعتبر من الأجور المباشرة ، وأى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة . افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ومسجه إلى أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد الصباغة والتجهيز ، أجور ملاحظين عمال النسيج ، أجور عمال الغزل ، إهلاك آلات وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، إهلاك آلات ومعدات المصنع ، إهلاك مباني الإدارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ، حماية وإعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والمحاسبة ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التى تغذى المصنع ، أجور مفتشى النسيج المجهز ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، أجور عمال آلات التجهيز ، خصم لقسمة مكاتب على مشتريات القطن الخام ، إهلاك آلات التجهيز ، إهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

أ - ليس هناك أى روابط بين أى من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات في حجم الإنتاج .

ب - إذا بلغت التكلفة الصناعية لإحدى الشركات عن الفترة المحاسبية ٢٢٠.٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام ٢٠.٠٠٠ جنيه

وعزرون أول الفترة من الإنتاج غير التام ٣٠.٠٠٠ جنيه ، فإن تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة تكون ٢٣.٠٠٠ جنيه .

ج - تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة ، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية .

د - لابد وأن يكون الإنتاج التام المنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء .

هـ - يمكن أن يكون الإنتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى .

و - إذا خصص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعنى إمكانية الاستغناء عن حساب اجمال لهذه العناصر بالأستاذ العام ، بل لابد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الإنتاج

ز - يمكن أن يستعين المشروع الصناعى بيومية مساعدة المشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجارى .

ح - تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التى تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعى فيما عدا المواد المباشرة والأجرو المباشرة .

ط - يمد عزرون الإنتاج التام من الأصول بقما يمدعزون المواد الأولية والعمائم وعزرون الإنتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

لأية : التمارين :

التمرين الأول

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستطرفة السنة المالية

التمتية في ١٢/٣١ - ١٩

١٩-١٢/٣١ في	١٩-١/١ في	١ - المخزون
مواد أولية وخامات ٢٢٧.٠٠٠ جنيه	٢٢٧.٠٠٠ جنيه	
إنتاج غير تام ٦٠.٠٠٠	٢٢٧.٠٠٠	
إنتاج تام ٢٢.٠٠	٢٨٧.٠٠٠	

٢ - بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام في ١٩-١٢/٣١ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥.٥٠٠ جنيه، مردودات ومسوحات مشتريات ٥٠.٥٠٠ جنيه، مبيعات ٢٢٧.٠٠٠ جنيه، مردودات ومسوحات مبيعات ١٧.٠٠٠ جنيه، الأجر المباشرة ٦٥.٠٠٠ جنيه، أجر غير مباشرة ٦٥.٠٠٠ جنيه، إهلاك الآلات ومباني المصنع ٧.٥٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٧.٠٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣٧.٥٠٠ جنيه، مهاييا ومرتبات الإدارة ١٢.٤٠٠ جنيه، إيجار مبنى للإدارة ٤.٦٠٠ جنيه، إهلاك أثاث وتركيبات ١.٥٠٠ جنيه، مصاريف إدارية وتمويلية متنوعة ١.٤٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢.٤٥٠ جنيه.

المطلوب (١) إعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الإنتاج التام عن الفترة (٢) إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

التمرين التالي

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ العام في ١٩-١٢/٣٠ لشركة الصناعات الهندسية: أجر غير مباشرة ٢٠.٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١.٥٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٢.٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤٠.٠٠٠ جنيه، تأمين على المصانع ٨.٠٠٠ جنيه، دعابة وإعلان ٨.٤٠٠ جنيه، فوائد مدينة ٢.٢٠٠ جنيه، مرتبات ومهاييا ملاحظين ومهندسين ١٠.٠٠٠ جنيه، مياه وإدارة وقوى محركة للمصنع ١٩.٤٠٠ جنيه، إهلاك مباني المصنع ١٧.٥٠٠

جنيه، إنتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على المشتريات ٤٠٠ جنيه، نقل الخارج ١٤٠٠٠ جنيه، فوائد ائنة ١٠٠٠ جنيه، مرتبات إدارية ٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة وإصلاحات للصنع ٣٨٤٠٠ جنيه، مبيعات ١٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٠٠٠ جنيه، رأس المال ؟ أرباح محسوبة ٢٥٠٠٠ جنيه، مخزون ٧٤٥٠٠ جنيه، نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه، الآلات ومباني ١٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون ١٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢٠٠٠٠ جنيه، أوراق فيض ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي : مواد أولية ٢١٠٠٠٠ جنيه، إنتاج غير تام ٤٣٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ٥٠٠٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات صيانة ١٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة لشركة قبل التسويات في ١٩/٦/٣٠

- ٢ — تصوير الحسابات الختامية (الإنتاج، والتجارة، والأرباح والخسائر)
- ٣ — إجراء قيود الاقفال وإلحاق مخزون آخر الفترة .
- ٤ — تصوير الميزانية العمومية في ١٩/٦/٣٠ .

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخزف والألومنيوم عن السنة المنتهية في ١٩٧٥/٩/٣٠ :

مخزون إنتاج غير تام في ١٠/١/١٩٧٤ ٢٦٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٢٣٦٤٠٠ جنيه، مخزون مواد أولية في ١٠/١/٧٤ ١٦٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صناعية متنوعة ٢٨٢٠٠ جنيه، مرتبات الملاحظين والمهندسين ١٥٦٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٠٤٠٠٠ جنيه، إهلاك آلات الصنع ٦٠٠٠٠ جنيه، نقل

لداخل ٦٤٨٠ جنيه، صيانة واصلاحات ٦٢٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٨٦٠٠٠ جنيه، تأمين على مباني المصنع ١٢٦٤٠ جنيه، إهلاك مباني المصنع ٧٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٢٤٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى حركة ٤٢٠ جنيه، فإذا علمت أن :

(١) بلغ مخزون الانتاج التام في ١/١٠/٧٤ ١٢٨٠٠٠ جنيه، كالمبلغ مخزون ٧٥/٩/٣٠ من المواد الأولية ٨٠٠٠ جنيه.

٢ - بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والأجور المباشرة ما يلي :

مواد مباشرة	أجور مباشرة	
الانتاج غير التام	١٠٨٠٠٠ جنيه	٩٦٠٠٠ جنيه
الانتاج التام	١٢٠٠٠	٢٤٠٠٠

وبتم تحديد نصيب هذا القرون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى اجمالي الأجور المباشرة (فإذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلاً ٣٠٠٠٠ جنيه والأجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الأجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه فإن حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة = $\frac{٣٠٠٠٠}{٧٠٠٠٠}$

$$\times ٧٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه})$$

المطلوب : (١) قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

(٢) قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

(٣) قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

الفصل الحادى عشر

في

تصحيح الأخطاء

مقدمة

اتمينا حتى الآن من توضيح إجراءات الدورة المحاسبية المحاسبة المالية في المشروعات التجارية والصناعية . وفي الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الاجزاء أو يساهم في القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بعدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو أو النسيان ، وأخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية ، أو عدم الدقة في تطبيق هذه الاجراءات . وقد قسمنا الأخطاء عمزما إلى أخطاء سهو وأخطاء إرتكاب حيثذ ولكننا لم نعرض لإجراءات تصحيحها محاسبيا . ويهدف هذا الفصل إلى توضيح إجراءات تصحيح الأخطاء محاسبيا .

٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها :

نقسم الأخطاء عموما كما سبق أن ذكرنا إلى قسمين : الأول يشتمل على الأخطاء التي تنتج عن السهو أو النسيان ويشتمل الثانى على الأخطاء التي ترجع إلى عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية أو عدم الدقة في تطبيق هذه القواعد والإجراءات . ويطلق على القسم الأول أخطاء السهو أو الخذف ، ويطلق على القسم الثانى أخطاء الارتكاب .

وتتمثل أخطاء السهو أو الخذف في عدم إثبات العمليات الواجبة للإثبات دفتريا في الدفاتر المحاسبية ، أو عدم ترحيل هذه العمليات الحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها إلى نوعين : الأول يمكن اكتشافه عن

طريق ميزان المراجعة ، والثاني لا يمكن اكتشافه إلا عن طريق المراجعة
المستندية للعمليات الخاصة بالمضروع ، أو عن طريق الصدقة . فالسبب عن إثبات
عملية من العمليات الثامنة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها إلى
الاستاذ ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفها لم يتم إثباتها
أصلاً ومن ثم يكون لعدم إثباتها نفس الأمر على الأرصدة المدينة . مثلاً له حل
الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم إثبات عملية معينة
بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفها إلى حسابات الاستاذ ، فبالرغم من
أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة ، إلا أن عدم ترحيلها لحسابات
الاستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر في ميزان المراجعة ، ومن ثم
لا يمكن اكتشافها عن طريقه . أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية ابسائناً
صحيحاً وتم ترحيل أحد طرفيها لحساب الخاص به في دفتر الاستاذ ، دون
ترحيل الطرف الآخر ، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان . فإذا تم ترحيل
الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن ، فإن ذلك سوف يقتصر على أرصدة
أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر . فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على
الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين ، فإن
الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة
المشتريات الآجلة في هذه الحالة .

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة
أو لا يؤثر فيه ، فإنه يلزم لإكتشافه وتحديد موقعه القيام بإجراءات مراجعة
مراحل الدورة المحاسبية ، فإذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فنبداً إجراءات
المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجه نحو بدايتها على النحو السابق
ذكره بصدده الكلام عن ميزان المراجعة . أما إذا لم يكن الخطأ يؤثر على
توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق إجراءات المراجعة الداخلية

والخارجية التي تصاحب إجراءات الدورة المحاسبية

وتشتمل أخطاء الارتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية كالجمل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلا ، أو حسابات الإيرادات والإلزامات ، ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « الأخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية ، أو مشتريات البضائع مدبنا بها أو شراء أدوات ومهمات وقبدها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضا إحلال الحساب المدين عل الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الاستاذ أو كلاهما .

وتشتمل أخطاء الارتكاب أيضا على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والإخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند السابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « أخطاء التيسارن في التدقيق » . ويشتمل هذا النوع أيضا على الأخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة .

وسواء أكانت أخطاء الارتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تهاون في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأييدها على كل من جانبية . فكما سبق وذكرنا بعد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان . أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الاستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذي يتم الترحيل إليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل إليه . فإذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب معين في الحساب المدين بدلا من الترحيل للحساب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على

توازن الميزان . أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلا بدلا من الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر سلبا على توازن الميزان ، مع بقاء المرامل الأخرى على حالها .

أما الأخطاء الفنية في التوجيه المحاسبي كاحلال حسابات الأصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الإيرادات ، والترحيل على هذا الأساس فلا تؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فإن أخطاء الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق النقط مع مبدأ القيد المزدوج في الائتمات والترحيل . فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإثبات أو في الترحيل لحسابات الأستاذ فإن الخطأ يؤدي إلى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود النقط عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن ، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولا للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للإجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة.

٢ - طرق تصحيح الأخطاء :

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف إجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته . ويتم تصحيح الأخطاء عادة إما عن طريق الشطب أو عن طريق إجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات إذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الأستاذ المختلفة فإذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلا أو حذف الأصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غير

الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح وإعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس . فإذا رُحل الجانب المدين من س/ إجمال العملاء مثلاً بمبلغ ٧٦٠٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٠٩٨٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح وإعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح . وبالعالم يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلاً ، ويقوم بالتوقيع بجموار التصحيح .

ويمكن أيضاً اتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتج عن عمليات الحسابية لجميع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجباً في دفتر الأستاذ وليس في دفتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة ، فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قيود يومية . فإذا كان الخطأ يتمثل في السهو في إثبات إحدى العمليات في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترجيحه وتعديل أرصدة الحسابات طبقاً لذلك ، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة . فإذا سقط من المحاسب إثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في ٢/٢١ مثلاً ، وتم اكتشاف الخطأ في ٤/٢٧ ، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد في اليومية العامة في ٤/٢٧ كالآتي :

٥٠٠
من ح/ العميل حسين
إلى س/ المبيعات ٥٠٠

إثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٢/٢١
سقط قيدها سهواً في يومية المبيعات

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في يومية المبيعات ، إلا أن وجوب إثباته في اليومية العامة يرجع لسببين : أولاً إيراد الخطأ حتى يشبهه المتسبب فيه إلى عدم تكرار حدوثه ، وثانياً هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقاً لإجراء قيود المخصصات الشهرية لها في اليومية العامة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ .

أما إذا كان القيد أضلا وارد في اليومية العامة وسقط إثباته ، كشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٠٣٥٠ جنيه على الحساب في ١/٤ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ١٥/٧ المطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالمادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي :

١٠٣٥٠ من ح/ الاثاث والتركيبات

١٠٣٥٠ الى ح/ الدائنين

إثبات شراء الاثاث والتركيبات على الحساب من المورد

(فلان) بتاريخ ١/٤ ، والذي سقط قيده سهواً .

أما إذا كان الخطأ ناتج عن ارتكاب في اليومية لعامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يمكن أن يتم بأحدى طريقتين :

١ - الطريقة المطولة ، وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مديناً وطرفه المدين دائناً ، ثم إجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدي الإلغاء والتصحيح الحسابات الملائمة فتستقيم الأمور . فلو فرضنا مثلاً أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة تقداً بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تمتد من الأصول طبعا حتى يتم استخدامها - فتتحول إلى مصروفات . ونفرض إن إثبات هذه العملية في اليومية العامة من طريق الخطأ كان كالآتي :

٣٥٠٠ من ح/ مصروفات الصيانة

٣٥٠٠ إلى ح/ التقدي

إثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا .

فإن تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٣٥٠٠ من ح/ التقدي

٣٥٠٠ إلى ح/ مصروفات الصيانة

إلغاء القيد الخطأ رقم .. صفحة ... بتاريخ ...

٣٥٠٠ من ح/ مواد ومهمات الصيانة

٣٥٠ إلى ح/ التقدي

إثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة

نقدا بتاريخ

ولنفرض كمثال آخر ، أنه عند إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٦٤٣٩٨٠ جنيه ، تم إثبات المخصص في اليومية العامة بمبلغ ٦٤٣٩٨٠ جنيه . ولتصحيح هذا يجرى إلغاء القيد الخطأ كالآتي :

٦٤٣٩٨٠ من ح/ إجمال الموردين

٦٤٣٩٨٠ إلى ح/ المشتريات

إلغاء القيد الخطأ بتاريخ ٢/٣١

ثم يجرى إثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتي :

٦٤٣٩٨٠ من ح/ المشتريات

٦٤٣٩٨٠ إلى ح/ إجمال الموردين

تصحيح إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات عن

شهر مارس

ونفرض كثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للبورد
عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنيه خلال شهر إبريل قد تم إثباتها
في يومية المدفوعات على أنها ١٧٦٠ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتصحيح
اليومية وإثبات قيد الملخص الشهري لها في اليومية العامة على هذا الأساس .
ويتم تصحيح الخطأ في اليومية العامة بالقيدين التاليين :

١٧٦٠	من ح/ النقدية
١٧٦٠	إلى ح/ المورد عبد الرحيم حسن
	إلغاء الخطأ .
١٧٦٠	من ح/ المورد عبد الرحيم حسن
١٧٦٠	إلى ح/ النقدية
	إثبات القيد الصحيح

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين إلى ح/ النقدية وإجمالي الموردين في دفتر
الاستاذ العام وحساب المورد عبد الرحيم حسن في استاذ الموردين .

٢ - الطريقة المختصرة : ويعتقد هذه الطريقة لا يتم إلغاء القيد الخطأ
إلا إذا كان هذا الإلغاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وإتسا يتم تصحيح
الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد . فلو
رجعنا للمثال الأول في الطريقة المطولة نجد أنه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد
به بقيد واحد هو :

٣٥٠٠	من ح/ مواد ومهمات الصيانة
٣٥٠٠	إلى ح/ مصروفات الصيانة

فحساب النقدية في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد
بقيد التصحيح . أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مدبنا عن طريق الخطأ
بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه بدلا من ح/ مواد ومهمات الصيانة ولذلك فقيد التصحيح

يؤدى إلى جعل حساب مصروفات الصيانة دائماً ، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء
في الطريق المطولة ، ويؤدى إلى جعل حساب مواد وصيانات الصيانة مديناً ، وهو
ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة .

وإذا أعدنا النظر في المثال الثانى في الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب
إجمالي الموردين قد جعل دائماً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه
في الرقعة الذى جعل به حساب المشتريات مديناً بالزيادة بنفس القيمة . ويكون
قيد تصحيح الخطأ في هذه الحالة بالشكل الذى يترتب عليه إلغاء هذه الزيادة
على الوجه التالى :

١٨٥٠٠ من / إجمالي الموردين
١٨٥٠٠ إلى / المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة في إثبات الملخص الشهري ليومية
المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد في المثال الثالث كالتالى :

٩٠ من / المورد عبد الرحيم حسن
٩٠ إلى / التقديرات

تصحيح الخطأ بالتقصير في إثبات المدفوعات للمورد عبد
الرحيم حسن بتاريخ ... صفحة ... يومية المدفوعات

أما الحالات التى يكون إلغاء القيد خطأ ضرورى لتصحيح الخطأ ذاته فهى
تتمثل في تلك الحالات التى يكون طرفي القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين
بحل الطرف الدائن والعكس ، أو التوجيه الخاطئ لطرفي القيد . وكثال للحالة
الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعامين في نهاية الفترة والتى لم تسدد
بعد تم كالتالى (بمبلغ ٣٧٠ جنيه مثلاً) :

٢٧٠ من ح/ الأجر المستحق

٢٧٠. إل / ح/ الأجر

والمفروض أن حساب الأجر المستحق من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة ، كما أن حساب الأجر من حسابات المعروفات ويجب زيادته بالأجر المستحق التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مدينا . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء قيد عكس يضيف القيمة حتى يتم إلغاء القيد الخاطئ . وإليها القيد الصحيح في نفس الوقت طبقا للطريقة المختصرة كالآتي :

٧٤٠ من ح/ الأجر

٧٤٠. إل / ح/ الأجر المستحق

إلغاء القيد الخاطئ . لإيما الأجر المستحق وإيما

القيد الصحيح ، كل بمبلغ ٢٧٠ جنيه

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي : إفترض أنه قد تم لإيما الخصم التقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدره ١٢٧ جنيه مثلا على أساس أنه خصم مسموح كالآتي :

١٢٧ من ح/ الخصم المسموح به

١٢٧. إل / ح/ العملاء

ولقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينا بدلا من جعل الخصم المكتسب دائما رجلا حساب العملاء دائما بدلا من جعل حساب الموردين مدينا وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطئ . في كلا طرفيه ، وإيما القيد الصحيح ، وهي المثال المفروض كالآتي :

١٢٧ من ح/ العملاء

١٢٧. إل / ح/ الخصم المسموح به

إلغاء القيد الخاطئ .

إثبات الحصول على نعم نقدي مكتسب على المعتمدين
الآجلة .

٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان المراجعة :

إذا تم التوصل إلى مصدر الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فإن إجراءات تصحيحها لا تخرج عن الإجراءات السابق التعرض لها . فإذا كان الخطأ يقع في حسابات الأستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يمدد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق التوازن . وإذا وقع الخطأ في دفاتر اليومية فإن إجراءات التصحيح لتكتمل إما بإلغاء القيد الخاطئ وإثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدتين للحسابات الملائمة بالاستاذ وإعادة ترصيدا ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الأرصدة الخاطئة ، أو تعديل القيد الخاطئ بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخاطئ . كما سبق أن وضعنا في الطريقة المختصرة ، والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالبا ما تقع أثناء الترحيل للحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات ، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب .

أما إذا لم يمكن التوصل إلى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح بإعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرسوم ، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى تتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة الحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويحصل رصيده مدينا أو دائنا

بالفرق بين جانبي الميزان . فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثل في زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنية مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنية مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق في الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون إجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى كما يظهر الرصيد إذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى .

ولنفرض مثلاً أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كارد في دفتر يومية المقيوضات بلغ ٤٦٠ جنية ، وعند إجراء التقييد الشهري للخصم اليومية وترجيعة رجل مبلغ الخصم المسموح به إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ . فلنتم اكتشاف هذا الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية لا يمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإيجاته في الجانب المدين من حساب الخصم المسموح وإعادة رصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة . أما إذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ما يتدرج منه عملياً ، والذي يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بنصف المبلغ ، أي بمبلغ ٩٢٠ جنية ، فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة فتح حساب معلق وجملة مدتها بمبلغ ٩٢٠ جنية ليتحقق توازن الميزان . وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية تعالج الأمور في الحساب المعلق على حسب

طبيعة الحساب الذي تاجر بالخطأ . فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات . أما إذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية السابقة والتي تم إقفالها في الحسابات الختامية ، فاتمأ تعالج في الحساب الذي يمثل صافي المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحتجزة . وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي :

٩٢٠ من / الأرباح المحتجزة

٩٢٠ إلى / علق

تصحيح الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به
بالمبلغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة
والذي اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب

وبلاحظ أن الأرباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ خصماً مكتسباً زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب إنقاصها به . وبذلك يمثل القيد إلغاء ما تم إثباته بالزيادة فيها وإنقاص ما كان من الواجب إنقاصه منها .

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم إكتشافها فيها في حساب الأرباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان . فإذا سطر سبيل المثال إثبات الأجر المستحق في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه

فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد إقباط الأجر المستحق لم يتم أصلاً . ويتم إكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجر في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب أن هذه الأجر تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها . وفي هذه الحالة يتم إقباط سداد الأجر التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي :

٥٦٠ من / الأرباح المحتجزة

٥٦٠ إلى / التقديرية

سداد الأجر المستحق عن الفترة السابقة والتي سقط
سببها إقباطها في تسويات نهاية الفترة

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الإيرادات والمصروفات .

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩ جنيه نقداً ، ثم ترجيلها للحساب العميل ، وإجمالي العملاء على أساس أنها ٩٧ جنيه ، ولم يتم إكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين ببلغ ١٨٠ جنيه يجعل بهما الحساب المعلق مدنياً . وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إقباط القيد التالي عند إكتشاف الخطأ .

١٨٠ من / اجمالي العملاء — العميل فلان

١٨٠ إلى / الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في إقباط المتحصل من العميل — فلان —
بالزيادة بتأريخ ... ، عند إكتشاف الخطأ بتاريخ ...

ويرحل القيد السابق لحساب العميل وحساب اجمال العملاء في نفس الوقت، ويلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب التقديرات، وإلا لما تأخر به توازن الميزان.

إما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول إلى مصروفات، والمشتريات مثلاً فإنها تعالج في حساب الأرباح المحتجزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات. فإذا رُحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلاً بدلاً من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المعاسبية أو في نهايتها، فبعد اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية يجري تصحيحه بالقيد التالي:

١٢٦٠٠	من ح/ الأرباح المحتجزة
١٢٦٠٠	إلى ح/ الآلات والمعدات

ويلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. وقد جعلت الأرباح المحتجزة مدينة رغم أن المشتريات تعد من الأصول، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول إلى مصروفات. وتتحول المشتريات إلى مصروفات عند حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة. ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المصروفات بالقيمة، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة. ولذلك جعل حساب الأرباح المحتجزة مدينة بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق الخطأ.

ولنفرض حل سبيل المثال أيضاً أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة السابقة وإن اهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ المتأخر ١٢٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد. فهذا يعني بالإضافة إلى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٢٦٠٠ جنيه (مصرف)، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٢٦٠ جنيه $(\frac{1}{10} \times 12600)$

(وهو معروف أيضا) . أى أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة مما كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه، وتقصير زيادة الأرباح مما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه . وكل من الخطأين لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية بأجراء القيد التالي بالإضافة إلى القيد السابق :

١٦٠ من / مخصص لإهلاك الآلات والمعدات

١٦٠ إلى / الأرباح المحجوزة

إنقاص المخصص بمقدار الإهلاك المحسوب على مقتربات
البضاعة التي حمل بها حساب الآلات والمعدات من طريق
الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة .

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحجوزة هو نقص رصيدها بمبلغ ١٦٤٤٠ جنيه .

ولنفرض كذلك أخيرا أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٠٨٠٠ جنيه في بداية السنة السابقة ، تم إثباتها في اليومية العمامة بالمبلغ الصحيح وتم ترجيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح ، ولكنه عند ترجيلها لحساب السيارات ، دخلت على أساس ٨٩٠٠٠ جنيه بدلا من ٩٠٨٠٠ جنيه ، وأن الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها . وتم اكتشافه في ١ فبراير من العام التالي . ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يحمل بها الحساب المعلق مدينا وعند اكتشاف الخطأ يجرى إثبات القيد الآتي :

٩٠٠ من / السيارات

٩٠٠ إلى / الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية
الفترة السابقة .

ورغم أن الخطأ خطأ ترحيل إلا أنه في هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الإكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

وإذا كان إهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠ ٪ سنوياً ، فإن إهلاك السيارات المحمل الحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيه ($١٨٠ \times \frac{٢}{٣}$) وبالتالي فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم تصحيحه بأجراء الفيد التالي :

١٨٠ من / الأرباح المحتجزة

١٨٠ إلى / خصص إهلاك السيارات

تحميل الأرباح المحجوزة بالإهلاك الخاص بالسيارات
المفترضة في بداية العام السابق عن المبلغ الذي لم يتم
به حساب السيارات عن طريق الخطأ ($١٨٠ \times \frac{٢}{٣}$)

استلّة وتمارين على الفصل الحادى عشر

أولاً : الاستلّة :

١ - تكلم باختصار عن كل ما يأتى : أخطاء السهو ، الأخطاء الفنية ، أخطاء التهاون فى التدقيق ، الأخطاء التى تؤثر فى توازى الميزان ، أخطاء الارتكاب ، الأخطاء التى لا تؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الإستعانة بما تراه ملائماً من أمثلة لتوضيح أفكارك .

٢ - وضع الآثار التى تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من : تكلفة المبيعات ، المبيعات ، صافى الربح ، مجمل الربح ، حسابات الأصول المتداولة ، حسابات حقوق الملكية ، توازن ميزان المراجعة قم بأعداد جدول يحتوى على خانات يخص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة إلى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم ضع مقسدار الأثر بالزيادة فى الخانة الملائمة بإشارة موجبة ، والأثر بالنقص فى الخانة الملائمة بإشارة سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدى إلى زيادة الجانب الدين أو نقص الجانب الدائن بإشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدى إلى نقص الجانب الدين أو زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة :

١ - سقط سهواً إثبات مقتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه .

ب - تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة فى يومية المقبوضات فى الحساب المخصص للصروفات البيعية بمبلغ ٣٢٠ جنيه وتم إجراء المنخص الدورى ليرومية والتحويل لحساب الأستاذ على هذا الأساس .

ج - تم ترحيل مبلغ ١٣٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المقتريات الآجلة ، إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

و - تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٢٠٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رُحِلَ المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٠٢٠ جنيه .

هـ - تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٢٠٢٠ جنيه ورحلت لجانب المدين من حساب العميل صبحى حسونه بدلا من ترحيلها لجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و - تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٠٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت لحسابات الصحيحة في أستاذ الموردين ، وسقط سبوا ترحيلها لحساب إجمال الموردين ، كما رحلت لجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات من شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٠٢٢٠ جنيه لحساب إجمال العملاء على أساس أنه ٢٧٠٢٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٠٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس أنه ٩٦٠٢٣٠ جنيه .

ط - تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٠٢٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار أنها أثاث وتركيبات في بداية العام ، وبحسب إهلاك الأثاث والتركيبات على أساس ١٠٪ سنويا ، وتمت الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المهروقات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالي .

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبررا وجهة نظرك بما تراه ملائما من أمثلة عند الحاجة .

ا - لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب - لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل في إحلال الطرف المدين . لقيد على الطرف الدائن قيذا وترجيلا .

ج - تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة إلى عدم

توازن المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترحيل .

هـ — يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها إلى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بنصف مقدار الخطأ .

و — يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين إلى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله إلى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة إلى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بنصف مقدار الخطأ .

ز — إذا جعل حساب المشتريات مدبنا عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة تسكفة البضاعة المباعة ، وتقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد محل الربح بمقدار خصف المردودات .

ح — يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات إلى زيادة محل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيها خاطئا .

ط — يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الإيرادات أو المصروفات ، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ي — إذا تم ترحيل مبلغ معين إلى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجل بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات ، فإن ذلك سوف يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل المخصص الشهري ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ك — تؤدي أخطاء الجمع الدوري لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل المخصصات الشهرية لها إلى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطئ ، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق القسط .

ثانياً : التتامين :

التأمين الأول :

عند قيام مراجع حسابات إحدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وبعد الأخطاء التالية :

١ - سقط سهواً إثبات مقتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تأخذ في الإعتبار عدد تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة .

٢ - تم إثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على إعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع ، وهو لايجزى رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على إعتبار أنه خسائر وأحتمالية .

٣ - سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقبض الملخص الشيرى ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب إجمال العملاء .

٤ - تم إثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسن بن حسونه بمبلغ ٧٥٠ جنيه على إعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسن بن وتم الترحيل لحسابات الاستاذ على هذا الأساس ، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع .

٥ - بلغ مجموع خاثة الخصم التقدي المسحوح به في يومية المقبوضات من شهر مارس ١٩٧٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسحوح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه .

٦ - اشترت الشركة آلات وتركيبات على الحساب بمبلغ ١١٣٢٧ جنيه في شهر إبريل وتم إثبات العمالية في يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الأساس ، وبمبلغ الأهلاك على هذا الآلات من الفترة طبقاً لنظام والمعدلات التي

تليها الشركة ٨٢ جنيه .

٧ - لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٢١٢ جنيه ، وقد حمل هذا المبالغ على حساب الأجور ضد سداد في بداية هذا العام .

٨ - وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١٢٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٣ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨٠٦٢٠ جنيه نقل الصفحة التالية على أساس أنه ٨٧٠٦٢٠ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات المخلص الشهري لها وترحيل الحسابات الأستاذ بما يتضمن هذين الخطأين .

٩ - جعل حساب البنك لدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ - تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع المخلص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٣٢ جنيه .

المعلوب : (١) لإجرائه تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن لاكتشافها قد تم قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة)

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها . - لي كل من توازن ميزان المراجعة ، وجعل الربح عن الفترة ، وصافي الربح عن الفترة .

(٣) حساب رصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها ولاكتشافها إلا بعد إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية .

(٤) إجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض لاكتشافها في الفترة المحاسبية التالية .

التعريف الثاني :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الاخطاء الآتية :

١ - سقطت سبوا لاثبات مشتريات آجله بمبلغ ٣٩٧ جنيه من المورد حسن محمد بن في ٢٥/٤ في يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في استناد المورد من واقع فائورة المورد وإذن الإستلام بمعاذن الشركة .

٢ - تم امساك المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الإستحقاق في يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خاتمة العملاء وتم تسجيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ - رحل الطرف المدين لقيد المخصص الشهري ليومية المبيعات من شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للاستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ - أشرت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم تسجيلها على هذا الأساس ضمن المخصص الشهري ليومية المدفوعات .

٥ - بلغ مجموع خاتمة الخصم التقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر أكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم تسجيل المجموع الجانب المدين من حساب الخصم التقدي المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ - تم اثبات المتحصلات من القوائد الهاتئة في يومية المقبوضات على اعتبار أنها متحصلات من عملاء في ١٧/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تم تسوية القوائد الهاتئة في حساب العملاء .

٧ - وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في المجموع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ من نفس

الشهر وبالبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه الصفحة التالية على اعتبار أنه ٨٩٠٨٧٠ جنيه .
وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد
الملخص الشهري وتحويله لحسابات الأستاذ .

٨ - لم تتم تسوية الإيجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن إيجار
إحدى مبانيها الغير في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه في حساب
الإيجارات الدائنة في نهاية العام السابق . واعتبر المبلغ كله بمثابة إيجارات دائنة
في العام الحال .

٩ - سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات
على اعتبار أنه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥ .

١٥ - قيات الشركة كمياله لأمر المورد عبد الحليم عبد الموجود بمبلغ
٧٠٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠
جنيه وتم تحويل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

المطلوب : (١) إجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن لاكتشافها قد تم
قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية المعمومية في نهاية الفترة .

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة
عدم تصحيحها .

(٣) بفرض أن هذه الأخطاء لم يمكن تحديدها حتى بداية الفترة
المحاسبية التالية ، لم يحاسب وصيد الحساب المعاق كما يظهر في ميزان المراجعة
في نهاية الفترة الحالية .

(٤) لإجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض أنها لم تكتشف إلا خلال
الفترة المحاسبية التالية .

الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية

في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة

تناولنا في الباب الأول من هذا المؤلف التعريف بالحاسبة وأهدافها ووظائفها والافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها ، والمبادئ والأعراف التي يتم الاسترشاد بها بصدد أداء وظائف الحاسبة في سبيل تحقيق أهدافها . وقد تعرضنا لذلك في ظل العلاقات التي تربط الحاسبة بفروع المعرفة الأخرى .

ثم تناولنا في الباب الثاني شرح وتوضيح الدورة المحاسبية في الحاسبة المالية . والتي تؤدي في نهايتها إلى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر كما يتمكس في الحسابات الختامية ، وإلى التعرف على المركز المالي للوحدة كما يتمكس في قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك في الباب الثالث الإجراءات المحاسبية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية وهيكل النظام المحاسبي في كل منها .

وتتبع مهمة هذا الباب الرابع والأخير في توضيح أم القواعد والإجراءات المؤثرة في نتائج الدورة المحاسبية كما تتمكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والإجراءات محاسبا ، الجرد والتسويات الجردية ، والتي عادة ما تتم في نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم نقطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتي :

الفصل الأول من الباب وهو الرابع عشر في ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات الاستقلال

والاستمرار؛ وتطبيق قواعده واجراءاته في ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة
والخطة والحذر .

الفصل الثاني من الباب وهو الخامس عشر في ترتيب الكتاب ؛ ويتناول
الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية في ظل القواعد والاقتراحات
بما له .

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر في ترتيب الكتاب ويتناول
الجرد والتسويات الجردية لحسابات النصوص في ظل ما تقدم .

الفصل الثاني عشر

في

جرد وتسوية

حسابات الأصول النقدية

١ - مقدمة : التعريف وعلة الفصل :

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق الوحدة المحاسبية في ملكية هدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق. وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في أرصدة النقدية في البنوك ، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفيق ، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية ، وفي أرصدة العملاء والمدينين والبرادات المستحقة ، وفي أوراق القبض ، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضا قصيرة الأجل أو قروضا طويلة الأجل .

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (مالم تكن نقدية ذهبية لكيفية) وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية . وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلا للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية . فالأراضي مثلا من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها ، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تتطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وإنما تمثل حقا المنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية. في التاريخ لاحق . وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تتطوى على منافع

ذاتية كائنة فيها ، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول أصول حقيقية نافعة .
فالاصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلية للحصول على سلع أو
خدمات نافعة .

وتختلف الاصول النقدية عن الاصول للتداول في أن الاصول النقدية
لاحتوى على أصول حقيقية ، مثل غزون البضائع والحامات والمنتجات المصنوعة
وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الاصول النقدية لا تقتصر على الاصول قصيرة
الاجل من ناحية أخرى . أما الاصول للتداول فهي تحتوى على أصول نقدية
وأصول حقيقية ، والعبارة فيها أنها تتحول إلى نقدية cash في دورة عمليات
واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالاصول النقدية
بالتعريب التالى :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .
 - حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض .
 - حسابات الإيرادات المستحقة .
 - حسابات الأقرض قصيرة الاجل وطويل الاجل .
- ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل ، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد
والتسويات الجردية .

٢ - القصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الاصول من وجهة النظر المحاسبية عموما التحقق من الوجود
والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموما
إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع
الماضي أو الضياع التعمي . ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته ، أما الضياع

الذمعي فيقصد به فقدان منفعة ومن ثم قيمته نتيجة الإهمال أو التقادم أو كلاهما . ويتم التدقيق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن ، فالأصول سني يكون لها وجود مادي ملموس ، أو بالقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل السلاء وأوراق القبض . كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . أما التدقيق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقا لطرق معينة سوف نتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول ، وفي ظل المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويتربط على كل عملية من عمليات الجرد ، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الوجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة ، في كثير من الأحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالمقارنة مع ذلك الموجود فعلا . وتسمى هذه التسويات « تسويات جردية » لأنها تنتج عن عمليات الجرد . كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقا لمبدأ للمقابلة السليمة للأيرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وعرضنا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف .

وحق التحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبيا بنظام محكم الضبط والرقابة الداخلية . ويتضمن هذا النظام القواعد والإجراءات الواجب إتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة مستتدة عن طريق المستندات المثبتة للتداول ، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤوليته الأفراد فيها يتعلق بإجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن . ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلا في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في حياة الأصول وحمايتها بالإضافة إلى تحقيق عدداً من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، والتي من أهمها المتابعة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبي ، والخطة والحد .

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري . وقد سبق لنسأ أن نعرفنا على كل منهما بصدده معالجة مشغريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري . ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول ، وخاصة منها ما قل عدده وأرضع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر ، وخاصة منها ما أكثر عدده وقل ثمنه .

٣ - الجرد والتسويات الجردية للتقديرة بالخزينة والبنوك :

التقديرة بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة في لحظة معينة أما التقديرة في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية الموجودة في خزائن البنوك في صورة حسابات تجارية أو ودائع أو موقوفه . والحسابات الجارية هي تقديرة لدى البنك وتخصص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق إصدار أوامر كاتبة إلى البنك على ورقة تسمى شيك ، أما التقديرة المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للمنشأة أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل ، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري . ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية ، أي لا المنشأة المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل .

ويلزم أن يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية بعض المواصفات العامة التي نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلي :

١ - يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امسالة دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بمسندف اختلاس النقدية .

٢ - يجب فصل وظيفة تصصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا في آن واحد ، وإلا زاد احتمال الخطأ وضباب النقدية ولو سن نية .

٣ - يجب إرداع جميع للمحصلات النقدية يوميا بالبنك كما هي ، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات ، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة المستديمة الذي منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد .

٤ - يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلي للمحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers ، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل للمحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ - يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف التقدي أو الشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية .

٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات ،

٨- يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩- يجب أن تكون الشيكات سلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشير وملاءة ، وإبقائها في سلسلها في دفتر الشيكات .

١٠- يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى العراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل .

١١- يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية اللازمة . ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية .

٣-٩- جرد وتسوية النقدية بالخزينة :

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفنيط إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والعددية ثم عد كل فئة عدا سليا ثم تحديد إجمال عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الإجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات متقاربة جدا ويفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية . ولذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم أن يكون الجرد مفاجئا بحيث لا يخطربه من يقع في اختصاصه حيازة النقدية عددا ولها ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمس : دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية عددا ولها . كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وظهور متظلمة ،

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في القاتر المحاسبية لحساب الخزينة ، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلية الموجود بمجازاة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى.

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلاف في أريد العمل عن الرصيد الدفترى . فقد يخطئ أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً ، أو يخطئ في حساب الباقي أو عد الباقي وما إلى ذلك ، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتناقص منها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إعطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ما تحدد على مؤسسة حدوداً معينة لما يمكن أن يقرَّب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفترى . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية . وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة لا يقع على أمين الخزينة أية مسؤولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى . ويتم ذلك بتخصيص حساب العجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٣/٥/١٩٨٠ ووجد هنالك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفترى يبلغ - ٣ جنيه فإن قيد تسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي :

٣٠ -	•	من العجز والزيادة في النقدية	١٣/٥/١٩٨٠
٣٠ -	٣٠ -	إلى العجز في النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن الحدود المسموح ، فإنه عادة يحمل أمين الخزينة

مدينة بالزيادة حتى تتحدد المسؤولية عن العجز بصفة قاطعة . وتتحدد إجراءات تسوية للموضوع . فإذا وجد أن العجز في يوم ٦.٣٠.١٩٦٦ قد بلغ ٣٧ جنيهاً عليها الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٥٠ جنيهاً فيكون قيد تسوية العجز كالتالي :

من مذكورين :		
٨٠/٦/٢٧	٣٠ العجز والزيادة في التقديرات	٤٥
	٣٠ المدينين [حساب شخصي باسم أمين الخزينة]	٣٢٥
	الى ٣٠ التقديرات بالخزينة	٢٧

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة ، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}\%$ أو $\frac{1}{3}\%$ مثلاً على حسب طبيعة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن .

كما يرتبط عادة قيد العجز وزيادة بأثبت نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية في خزينة الوارد أو في خزينة الصادر (والتي عادة ما تخصص لأغراض محددة) .

فإذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء في يوم ٨٠/٧/٢٢ مبلغ ٩٧٠ جنيهاً مثلاً وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء من مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيهاً ، ووجد أن التقديرات الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيهاً ، ولم تكن المتفأة بمسك دفتر مساعد للتقويمات ، فإن القيد في نهاية اليوم والذي يتضمن أرباح العجز إذا كان في حدود المباح كالتالي :

من مذكورين :		
٨٠/٧/٢٢	٣٠ التقديرات بالخزينة	١٥٩٦
	٣٠ العجز والزيادة في التقديرات	٤
	الى مذكورين :	
	٣٠ العملاء	٦٣٠
	٣٠ المبيعات	٩٧٠

أما إذا كانت المظنة تمسك دفترًا مساعدًا للقوائم . فإن كلا من جانبي الدفتر لابد وأن يشتمل على عادة إضافية ، الأولى في الجانب المدين لإثبات العجز ، والثانية في الجانب الدائن لإثبات الرضاة ، ويتم إثبات العجز أو الزيادة في اليومية العامة مع المخلص الدوري أو الشهري لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب السابق .

وتم تسوية الزيادة في الرصيد الفعلي للتقديرة عن الدفترى بقيود عكسية لما سبق ، وذلك علماً بأن الزيادة كلها تسوى في حساب العجز وازيادة بعض النظر عن حد السماح ، ثم يتم تقصى أسباب تعدى اريادة لهذا الحد ، ويسوى الوضع طبقاً لنتيجة هذا التقصى .

فإذا وجد أن رصيد الخزنة في نهاية يوم ٨٠/٩/٢٤ مثلاً قد بلغ ٣٤٦٧ جنيتها في الوقت الذي بلغت المبيعات التقديرية لـ ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيتها ، ولا توجد متحصلات أخرى ، فإن التقيد يكون :

٨٠/٩/٢٤	من ح/ التقديرية بالخزنة إلى مذكورين :	٣٤٦٧
	ح/ العملاء	١١٦٠
	ح/ المبيعات	٢٣٠٠
	ح/ العجز والزيادة في التقديرية	٧

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذي قد يكون مثلاً ١٠٠/٩/٢٤

ويراعى أن حساب العجز وازيادة يسوى فيه كل من العجز وازيادة معاً ، بما
يؤدى إلى إجراء المقابلة بين مجموع العجز ومجموع ازيادة خلال الفترة المحاسبية .
وإذا ظل هذا الحساب وصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل فى الحسابات
الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً ، وضمن الإيرادات المتنوعة
إذا كان دائناً .

هذا وما يطبق على خـ رينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف)
— إذا وجدت بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد فى التفرعة التالية
غير أن ح/ النقدية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز ، كما يكون دائناً
 بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة .

٣-٢ خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية:

سبق أن أروضنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات
تخفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير ، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية
الصغيرة ، التى تستثنى من هذه القاعدة ، نظراً لتكرارها اليومى وصغر قيمتها
النسيية ، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدخنة ، مصاريف
إرسال البرقيات ، مصاريف اصلاح إحدى الآلات الكتابية ، شراء كميات صغيرة
وحاجنة من الأدوات الكتابية والمطبوعات وما إلى ذلك . ولا شك أن تجميع
شيكات مثل هذه البالغة الصغيرة عادة ما يكون غير عملى ، وغير مقبول من وجهة
نظر المستحق النقدية ، كما أنه مكلف المئذأة أو الوحدة للحاسبة . ولذلك تلجأ
المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغاً محدداً يمكن
لتنطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولاً عنها أمين لها ، ويقوم الأمين
بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة
المعينة ، ثم يقدم هذه المستندات فى نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على التناهِ

ليشميضم ماتم صرفه .

فإذا فرضنا مثلاً أن مائة سعي الغليان قد احتارت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة للمستديمة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير ١٩٨٠ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك . ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف ، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي :

التاريخ	مبلغ جنيه	
١٩٨٠/١/٣	١١٢٧٥	طوابع بريد ودمعة
١٩٨٠/١/ ٩	٥٢١٥	دبابيس إبره وكلبس
١٩٨٠/١/١٣	١١٢٦٥	أجرة تلفراف الخارج
١٩٨٠/١/١٧	٤١٢٠	صندوق قامة بلاستيك
١٩٨٠/١/٢٢	٦٣٣٥	٣ علبه كربون
١٩٨٠/١/٢٧	١٢٢٠٠	٢ دوايه حبر لمكتب المدير
١٩٨٠/١/٢٨	٤٢٥٠	مصاريف انتقال
١٩٨٠/١/٣٠	٢٧٢٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات

المجملة : من واقع المستندات الرقعة ٧٠٨٨٦٠

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ٢٩٨١٤٠ ج . وإذا فرضنا أيضاً أنه وجد مجرد المبلغ جبراً قدره ١٦٠ ملياً ، فإن الكحيان يستمضي السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المتصرف زائداً العجز المسبوح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالتالي :

عند تحرير الشيك الكميان وإنشاء السلفة :

٢٠٠	من ح/ التقديمية بخزينة الشربة - طرف الكميان	٨٠/١/١
١٠٠	الى ح/ التقديمية بالبنك جارى	

عند تقديم مستندات الصرف وجرّد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك

الاستعاضة:

من مذكورين :		
٧٠٨٦٠	ح/ المصروفات العمومية . مصاريف متنوعة	٨٠/١/٢٠
٠١٦٠	ح/ العجز والزيادة في التقديمية	
٧١٠٢٠	الى ح/ التقديمية بالبنك . جارى	
	استعاضة سلفة الكميان بشيك رقم . . .	

ويظهر القدين السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودها . كما يقوم أمين خزينة المصروفات الشربة بأمسك سجل خاص لإثبات المنصرف من عده والذي من واقعة والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء .

٣ - ٣ تسوية حساب التقديمية بالبنك :

عاده ما تقدم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها التقديمية التي تحصل لديها من مصادر التحصيل التقديمية المختلفة وتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات أو الحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من النهر مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات . ولا شك في أن الاتجاه الى

البنوك بعد ذلك، فإنه لا بد من إنشاء من جباية أو مرتبة أو اختلاس النقدية
السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية المالية على النقدية كما سبق
أن ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بإدخال النقدية أو شيكات في حسابها الجاري في البنك،
فلأنها تحرر بما تقوم بإدخاله قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات
المودعة من أصل وصورة، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد
إستلام المرفقات من نقدية وشيكات لإيداعها في الحساب الجاري المنشأة لديه .
ومعبر هذه الصورة مستند القيد الذي يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب
النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض
أو حساب المدينين أو غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الواردة من كل المودعة
في البنك لتحقيق .

ويتم الصرف من الحساب الجاري بنسأ على شيكات محرره باسم المستحق أو
المستفيد الذي يتوجه للبنك لسرفها أو يقوم بإدخالها في حسابها الجاري في بنك
لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات
مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التي تطلبها المنشأة بما عليها
من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وأرسال كتبه . حساب المنشأة لديه على
فترات شهرية ، والذي يقوم البنك بأرساله للنسأ لكي تراجعها وتتأكد من
سلامته ومطابقة رصيد البنك في دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر في كشف
الحساب . وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فلأنها تجعل
حساب المستفيد ، أو حساب السلعة أو الخدمة التي تم تحريروا الشيك ونسأ بقيمتها
مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك - جاري دائنا ، وعندما يقوم البنك
بتخصم أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجاري المنشأة لديه ، فإنه عادة يظهر

المنشأة بذلك بأشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد المنشأة هذا الأشعار تقوم بحمل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائنا . وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فبوجه عادة يظهر وصيدا لحساب المنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر المنشأة . ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التى تسعها المنشأة على حسابها الجارى لدى البنك عن تاريخ اثبات البنك لها عند تقديمها للعرف ، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها في دفاتر المنشأة ولورودها بالبريد ، وتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق إعداد مذكرة التسوية التى تودى إلى تطابق الرصيدين إجرائيا ، وتنطوى مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التى قام أحد الطرفين بالثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وبعد هذه الورقة وصيلة هامة متباعدة اثبات هذه العمليات في كل من دفاتر المنشأة وفي دفاتر البنك . ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق ، ثم الإبداعات التى قامت بها المنشأة وتواريخها ، والشيكات التى قدمت للعرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها) ، ومصرفات البنك التى خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف (في البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك ، بالإضافة إلى صور من إسمارات التخصيم والإضافة التى أثرت في رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى إعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك في دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في أحدهما وغير الظاهرة في الآخر ، وعن طريق العالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر . ونفترض مثلا أن رصيد الحساب الجارى بالبنك في دفاتر المنشأة السعادة في

١٩٨٠/١/٢١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيهاً ، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في
٢٠٠٠ للتاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيهاً وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة
في كشف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

ظاهرة في دفاتر المنشأة	ظاهرة بالكشف
وغير ظاهرة بالكشف	وغير ظاهرة بالحساب
مليم جني	مليم جني

١ - شيكات مرسله للبنك للحصول

عن طريق البريد - ١٣٦٠ ر -

٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر ١٥٠٠ -

٣ - كميالة محصلة لحساب المنشأة ٨٠٠ ر -

٤ - شيك رقم ٥٢٢ لامر المورد

حسنين بتاريخ ١/٢٥ ٧٢٠ ر ٥٠٠

٥ - قيمة دفتر شيكات ٣ ر -

٦ - فواتير عمل سندات محصلة لحساب

المنشأة ٢٠٦ ر -

٧ - رصيد أول يناير ٦٣٩٠ ر - ٧٤٤٠ ر -

وبتفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي :

- شيكات أرقام ٥١١ ، ٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر

في كشف الحساب بمبلغ ١٠٥٠ ر -

- مصاريف كشف الحساب ١٥٠٠

- كميالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البنك بالدفاتر ٣٥٠ ر -

وقد ورد الشيكات ٥١١ ، ٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير .

وبعداً عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من مطابق الرصيد مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة ، ففي المثال بماله بدأ بالتحقق من :

— ورود الشيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ ، بمجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

— التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المتأنة في البنك بواقع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم إثباتها بحمل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب التقديرة بالبنك جاري دائما . وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر .

— التحقق من إثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم إثباتها يحمل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه . ويتم الإثبات بحمل حساب التقديرة بالبنك مدينا وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائما . ويؤدي عدم اثبات أى من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة ما لم يتم إثباته أو ما لم يرد بالكشف أو كلاهما .

ويلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير . وهذا يعني أن مصاريف كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم إثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الآتي :

الرصيد في ٢١/٨٠ كما هو وارد في كشف حساب البنك .
 بمطابق مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة
 في الدفاتر :

١٥٠٠	مصاريف كشف الحساب
٣	قيمة دفتر شيكات
١٣٦٠	بمقابل شيكات مرسلة للتحويل ولم ترد بالكشف
١٣٦١٥٠٠ -	جملة الاضافات
٩٧٨٦٥٠٠	رصيد الكشف للعدل بالاضافات
	بمجموع مصححات واردة بالكشف وغير مثبتة
	في الدفاتر :

٨٠٠٠	كبيالة عمدة الحساب للمنفعة
٣٠٦ -	فوائد سندات حكومية
	بمجموع شيكات صادرة ولم تصرف بعد :
٧٢٠٥٠٠	شيك رقم ٤٥٣٣ لأمر المسودة حسين
١٨٢٦٥٠٠	جملة الخصومات
٧٩٦٠٠ -	الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر

وبإذن أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما في الأمر أن تصبح الاضافات بمقابل خصومات في هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافات (عليك أن تميز هذه المذكورة بمبدأ بالرصيد العكسي) وبعد إتمام هذه الكرة السوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح الواجب إثبات ما يلزم من تسوية الدفاتر الثلاثة بمطابق ما هو وارد في كشف حساب البنك ما دام صحيحا . ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشأة أصرها بالقيمة الواجبة عاكسيا . كما تتحمل كل فترة ، سروفاتها . وتستفيد بالإيرادات الحقيقية لبدء المقابلة الفعلية بين الإيرادات وأثر وفقات

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للإيرادات والمصروفات، وفي نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم لأن وجدت في المذكرة) بأبيات القيود الآتية، وترجيها لحسابات الأستاذ قبل الإقفال في الحسابات الختامية وإعداد الخيرية (بفرض إعدادهما في ١٩٨٠/١/٣١).

	مليم حيه	مليم حيه
من / مصاريف البنك		٤٥٠٠
إلى / النقدية بالبنك جارى	٤٥٠٠	
مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات		
من / النقدية بالبنك جارى		١١٠٦٠-
إلى مذكورين :		
ح / أوران قبض برسم التحصيل	٨٠٠٠-	
ح / الفوائد الفائقة على سندات الحكومة	٣٠٦٠-	

ويظهر رصيد النقدية بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١/٣١ بمبلغ مليم حيه

٩٠٦١٥٠٠، وهو الرصيد الذى يصل إليه حساب النقدية بالبنك جارى بالدفاتر بعد ترجيل القيدتين السابقين. وينقل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الفائقة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياحة بيع منتجاتها أو بضائعها لمؤلا بالاجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المنتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية.

ويتطرى جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود

والملكية والقيمة بما يتفق وأرصدة الظاهرة في الدفاتر . وعادة ما يتم التحقق من وجود ملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات . والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها إلى العميل أو المدين يلمحده ببلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره ، بإفادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات إن وجدت . وإذا تم توجده أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادته بالتالي في مطروف معدون ومذفوع البريد عادة ما يكون مرفقا بالخطاب . وتتم إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبلغ مديونيته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب . أما في حالة وجود اختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية . ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الباب السادس .

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى الدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء . فإذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه ، أو قام أي شك في حسن نيته في هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية ويتم ذلك عادة بالقسمة للعملاء والمدينين من طريق تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وعن طريق إعداد الديون المؤكدة عدم تحصيلها .

٤ - ١ - الديون المدونة ومخصص الديون المشكوك فيها :

تعتبر للمعاملات الآجلة من مقررات الصفقات التجارية والصناعية بصفة عامة . ويعتمد على ذلك أنه تقوم للشركات والشركات بشراء مستلزماتها من السلع

والخدمات من مروجها بالأجل ، كما تقوم ببيع إنتاجها ، أو بخدماتها أو خدماتها لعملائها بالأجل . وإذا كان لوحدة محاسبية أن تتمتع بسياسة البيع الأجل فهي لا بد وأن تضع في اعتبارها عند وضع فلسفة السياسة ، بالإضافة إلى تنشيط مبيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وقوة الائتمان التي تمنح لكل منهم ، أو لهؤلاء العملاء بصفتهم مجتمعة . غير أن الرياح كثيراً ما تأتي بما لا تشتهي السفن ، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملاتها ومدونها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيع الأجل لهؤلاء العملاء . فبعض العملاء قد يصير نتيجة ظروف غير محسوبة رغم حسن سمعة التجارية ، كما أن المنشأة قد تخطئه في تقدير سمعة وقوة بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجوء من مستحقاتها قبلهم ، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان .

وتقتضى المقابلة السليمة للإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالإيرادات الناجمة عن البيع الأجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الإيرادات . وبالإضافة إلى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسبي على إتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والإحتياط لها وتحميلها لإيرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال . وتقتضى قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة في الحسبان عند قياس احتمالها ، ولا يؤخذ أية أرباح محتملة في الحسبان إلى أن تتحقق فعلاً .

ويتطلب تقييم أوصدة الذملاء والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة أنواع من الديون هي : الديون للشكوك فيها ، والديون للؤكد عدم تحصيلها أو للصعوبة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هي الديون للؤكد تحصيلها في تواريخ

احتقاقها ، أما الدينون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها .
والدينون المدروسة هي الدينون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول .
ويجب أن تستزل الدينون المدروسة من أرصدة العملاء والمدينين . ويثوقف
الطرف للقابل على طريقته المألوفة . أما الدينون المشكوك فيها فيحتاج لاجراء النهج
بقدر عدم تحصيله منها يتكون خصص لهذا الغرض . وسوف نقاول الدينون
للمشكوك فيها أولا ثم نقاول الدينون المدروسة بعد ذلك .

٤ - ١ - ١ - الدينون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة الخصص :

تتدرج الدينون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو برادر تشهد إلى عدم
قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية .
فتحرير بروتوكول لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة
تجارية في تاريخ إستحقاقها مثلا تعتبر من هذه البرادر أو الظواهر . كما أن تخلف
أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية
لفترة طويلة يشكل في إمكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات إختلال المركز
المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إحصاره في الأوساط التجارية يعتبر من العوامل
المثيرة للشك والتفكير عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه .
ويترتب على كل هذه العوامل أو الظروف أو بعضها ضرورة التحسب لما قد
تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض
أرصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتكوين حصص الدينون المشكوك
في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

ويتم تقدير خصص الدينون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق
تذكر منها ثلاث . فقد يقدر الخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ،
أو قد يقدر الخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء . كما قد يتم تقدير الخصص

بفحص أرصدة العملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيله عن طريق ما يسمى

بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable .

وتقوم طريقى النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات

السابقة ينتظر أن تمتد للمستقبل فيما يخص الديون المشكوك فيها . فلو وجد هل

مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً أن $\frac{1}{4}$ من المبيعات الآجلة عادة ما يتعلق

عدم تحصيلها في المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب خصص الديون

المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية . فإذا بلغت المبيعات

الآجلة مثلاً لشركة تسير تجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١

مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة الديون التي أعدمته خلال السنوات السابقة $\frac{1}{4}$

$\frac{1}{4}$ تقريباً من المبيعات الآجلة لتلك السنوات ، فإنه يتم تكوين خصص الديون

المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ($400000 \times \frac{1}{4} = 100000$)

$\frac{1}{100}$) . ويكون التقيد اللازم لإثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط الخصص كالتالى :

١٩٨٠/١٢/٣١	من مصروفات الديون المشكوك فيها إلى / خصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠ ٢٠٠٠
------------	---	--------------

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه مثلاً ، فيظهر

هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) خصوماً منه المخصص بمبلغ ٣٠٠٠

جنيه ، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كلاسبة مئوية من أرصدة العملاء ،

فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسى لهذه النسبة . فإذا وجد فى المثال

يعالجه أن خبرة شركة السمر فى السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧٠٪

من أرصدة العملاء مثلاً ، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٠ يتم بضرب

هذه النسبة فى رصيد إجمال العملاء للحصول على قيمة المخصص . أى أن رصيد

المخصص للطاوب = $\frac{٧٥٥}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠ = ٣٠٠٠$ جنيه . ويتم إجراء
نفس قيد القسوية السابق لتكوين المخصص .

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد
حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية ، وطول الفترة
الزمنية التي أوقعت دون تنبه هذا الرصيد أو دون سداد مكوّناته . ويتم إجراء
تحليل أعمار أرصدة العملاء بالاعتداه بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها
من فترة إئتمان ، فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً ،
فيتم تعاليل أرصدة العملاء إلى فئات كل الوجه الآتي مثلاً :

أرصدة أوقعت عليها مدة بالشهور (١)				الرصيد	إسم العميل .
أكثر من ٩	٦ إلى ٩	٣ إلى ٦	أقل من ٣		
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
		١١٤٣	٤٥٦٠	١١٤٣	سأى الفهوى
				٤٥٦٠	حسين عبد الحميد
	١٥٧			١٥٧	السيد الومش
			١٦٢٠	١٦٢٠	سميد الكرش
٩٥٧				٩٥٧	عمر بن الطحش
		٢٥٠		٢٥٠	إبراهيم البهلوان
٢٠٠٠	١٥٠٠	٤٥٠٠	٣٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	المجموع
٪ ١٠	٪ ٥٠	٪ ٩٠	٪ ١٠٠		إجمالي التحصيل

(١) أكثرها أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور ، وعادة ما تجد فئات الأعمار بمضاعفات
فترات الائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتعدد الفئات الأربعة به ليه كالآتي : أقل
من شهر (١) ، من شهر إلى شهرين (٢) ، من شهرين إلى شهرين (٣) ، من شهرين إلى ثلاثة
أكثر من ثلاثة أشهر ، وما عداها على ذلك فترات الائتمان الأصغر والأطول .

وتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضا . ويطلق على الديون التي يسكون احتمال تحصيلها ١٠٠٪ ديون جيدة ، والديون التي يساوى احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠٪ ديون هادئة ، والديون التي يقل احتمال تحصيلها عن ٥٠٪ ديون رديئة . ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المقيم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي :

الفئة	النسبة	إحتمال التحصيل	متىم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
جنيه				جنيه
الأول	٣٢٠٠٠	١٠٠٪	صفر	صفر
الثانية	٤٥٠٠	٩٠٪	١٠٪	٤٥٠
الثالثة	١٥٠٠	٥٠٪	٥٠٪	٧٥٠
الرابعة	٢٠٠٠	١٠٪	٩٠٪	١٨٠٠
المجموع	٤٠٠٠٠			٣٠٠٠

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بمعدل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) لدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائما .

وبراهى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافي المبيعات الآجلة) بتحدد بمقتضاها للمبلغ الواجب إضافته لرصيد المخصص ، معنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٠ مثلاً ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقى من المخصص المكون في السنوات السابقة) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فإن رصيد المخصص بعد إجراء قيد القسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه . أما للطريقتين الثانية (نسبة مئوية من

أرصدة العملاء (والثالثة) تحليل الأمداد) فأن المبالغ الذى يتحدد بمقتضى أى منها يمثل الرصيد المرغوب فى حساب الخصص . فإذا كان رصيد الخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المحكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد الخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب فى ذلك إلى أن رصيد الخصص الذى يتكون كنسبة من للبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بجميعات السنة الذى كون فيها ، أما الخصص للكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أمداد أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد إجمالى العملاء فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه .

٤ - ٢ - ١ - الديون المدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب الخصص :

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أوصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال . ويمكن أن يتم ذلك الإعدام بتوسيط حساب الديون المدومة أو عن طريق استخدام خصص الديون المحكوك فيها مباشرة .

وإذا تم توسيط حساب الديون المدومة ، فإنه يجعل مديناً بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المختص فى حسابات العملاء (واجمالى العملاء) أو فى حسابات المدينين دائماً . أما إذا تم استخدام حساب الخصص مباشرة ، فيجعل حساب الخصص مديناً عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص فى حسابات العملاء أو المدينين دائماً . ولا شك فى أن توسيط حساب الديون المدومة يفضل على الإستخدام المباشر للخصص ، لأنه يمكن

الإدارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود إضافية ، وهو أمر تهم به الإدارة لأغراض وضع سياسة وعروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التحليل على أساس متوسط حساب الديون المعدومة .
ولتعرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٠/١/١ في شركة أبو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٠/١/١٥ أفلس العميل عبد التواب الذي بلغ وصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان لصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفي ١٩٨٠/٣/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمياله مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والانتداب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه . وأشير إفلاسه وبلغ لصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه في ٦/٢٥ ، وفي ١٩٨٠/٩/٢٩ هرب العميل هوشين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته . وكان وصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه . وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس ١/١٠ من المبيعات الآجلة ، والتي بلغت في سنة ١٩٨٠ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه .

ويتم إثبات الديون المدونة خلال العام بتوسط حساب الديون المدونة
في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية :

٨٠/١/١٥	من مذكورين		
	ح/ النقدية	١٦٥٠	
	ح/ الديون المدونة	٨٠٠	
	إلى ح/ العملاء - العميل عبد التواب	٢٤٥٠	
	إثبات إفلاس عبد التواب ونصيبنا في التفليحة .		
٨٠/٢/٢٧	من ح/ العملاء - العميل - سعيد		
	إلى مذكورين	١١٥٠	
	ح/ أوراق القبض		
	ح/ مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية .	١٠٠٠	
	توقف سعيد عن سداد الكميالة وتحمله بالمصاريف .	١٥	
٨٠/٦/٢٥	من مذكورين		
	ح/ النقدية	٥١٥	
	ح/ الديون المدونة	٥٠٠	
	إلى ح/ العملاء - العميل سعيد	١٠١٥	
	إفلاس سعيد ونصيبنا في التفليحة		
٨٠/٩/٢/٩	من ح/ الديون المدونة	٧٩٠	
	إلى ح/ العملاء - العميل حوزين	٧٩٠	
	إعدام سعيد حوزين طروبه وتهريب ممتلكاته		

ويظهر حساب الديون المدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٠

على الوجه التالي :

منه	ح/ الديون المدومة	لـ
٨٠٠	إلى / العملاء - عبد التواب ١/١٥	
٥٠٠	إلى / العملاء - سعيد ٦/٢٥	
٩٧٠	إلى / العملاء - عروضة ٩/٢٩	٢٠٩٠
٢٠٩٠		١٢/٣١

وإذا كان غرض الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ، فإن حساب الديون المدومة يقل في حساب المخصص في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للشال الجارى بالقيد التالي :

٢٠٩٠	من / مخصص الديون المشكوك فيها
٢٠٩٠	إلى ح/ الديون المدومة

٨٠/١٢,٣١

وترحل هذا القيد إلى الحساب بماليه وحساب المخصص يتم إقالة حساب الديون المدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٠ كنسبة مئوية من المبيعات كالآتي :

القيمة المطلوبة لتغطية الديون المشكوك فيها عن العام = $٥٤٠٠٠٠ \times \frac{١}{٢}$

$= ٢٧٠٠٠$ جنيه . ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالآتي .

٢٧٠٠	من = / الدين المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
٢٧٠٠	إلى = / خصص الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١

ويظهر حساب الخصص في ١٢/٣١/١٩٨٠ بعد إجراء قيد التسوية السابق، وبعد ترحيل قيد لإقبال حساب الديون المدومة فيه على الشكل التالي :

= / خصص الديون المشكوك فيها

٢٠٩٠	إلى = / الديون المدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٠/١٢/٣١
٢٤٦٥	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من = / الدين المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
٥٥٠٥			٥٥٠٥		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو من طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة ، فإن المعالجة المنطقية تختلف إلى حد ما كما تقدم من حيث علاقة الديون المدومة والديون المشكوك فيها بالخصص فلو فرضنا أن شركة أبو الفتح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء ، ولو فرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٠/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠ جنيه ، فإن رصيد الخصص الواجب أن يظهر مخصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه (٥ ٪ × ٥٢٧٠٠) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذي يحل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوي الرصيد المطلوب وهو ٥٥٠٥ جنيه (الرصيد بداية الفترة - الديون المدومة خلال الفترة) أي يساوي : ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ - ٢٠٩٠) = ٢٦٣٥ - ٧١٠ = ١٩٢٥ جنيه .

ويكون قيد التدوية كالآتي (على أساس استمرار إقفال حساب الديون المدومة في حساب المخصص) .

١٩٢٥	من - الديون المشكوك فيها	٨٠ / ١٢ / ٣١
١٩٢٥	إلى - مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي :

- مخصص الديون المشكوك فيها

منه	لـ
٢٠٩٠	إلى - الديون المدومة ١٢ / ٣١ ٢٨٠٠ رصيد ٨٠ / ١ / ١
٢٦٣٥	رصيد ١٢ / ٣١ من - الديون المشكوك فيها ٨٠ / ١٢ / ٣١
٤٧٢٥	٤٧٢٥

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسيط حساب الديون المدومة وإقفاله في حساب المخصص أن الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب الديون المدومة في حساب الأرباح والخسائر . والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر . ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية مادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها ، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر الفترة الحالية بالديون المدومة

الناتجة من معاملات فترات سابقة ، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات (١).

٤ - أ - ٢ - الديون لأهولة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لتأجيل الديون المشكوك فيها :

قد تقرر المنشأة إعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم إمكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في إستعادة الثقة في سمته التجارية . فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بأعدامه ، فأن المبلغ يطلق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً ، أو ديناً معدوماً مسترداً . وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لمسلكة تاريخ إسترداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها . فإذا تم إسترداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها ، فأن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي :

(١) من المعاملات المحاسبية المستقرة إفعال حساب الديون المددومة في حساب الأرباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد محصن الديون المشكوك فيها . المقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر . غير أن هذه المعاملات غير منطقية ولا تنفق وقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات في ظل افتراض إستقلال الفترات المحاسبية .

تاريخ الاسترداد	من ٢٠ / العملاء - العميل عوزين	٧٩٠
	الى ٢٠ / الديون المدومة	٧٩٠
	إلغاء إعدام دين عوزين	
تاريخ الاسترداد	من ٢٠ / التقديرة	٧٩٠
	من ٢٠ / العملاء - العميل عوزين	٧٩٠
	إثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوزين	

أما إذا تم استرداد الدين المردوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعدامه فيها ، فإن حساب الديون المدومة يكون قد تم إقفاله في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها ، وتصبح للمعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانه ليسف بالافضل ولكنها الأيسر على هذا المستوى للبدئي من الدراسة) كالآتي :

تاريخ الاسترداد	من ٢٠ / العملاء - العميل عوزين	٧٩٠
	الى ٢٠ / مخصص الديون المشكوك فيها	٧٩٠
	إلغاء اعدام دين عوزين الذي تم في الفترة السابقة	
تاريخ الاسترداد	من ٢٠ / التقديرة	٧٩٠
	الى ٢٠ / العملاء - العميل عوزين	٧٩٠
	إثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوزين	

كما قد تقوم الزبدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمخالفة في تقدير قيمة الدين المشكوك فيها بما يؤدي الى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في قوائم محاسبية معينة ، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك في قوائم محاسبية تالية . فلم فرضها مثلاً أن رصيد مخصص الديون في ٨٠ / ١ / ١ في دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٢٥٠٠

جنيه ، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء في ١٢/٢١/٨٠ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتبع المنشأة طريقة تكوين خصص للديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء . ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ١٢/٢١/٨٠ هو ١٢٢٥ جنيه $(\frac{5}{100} \times ٢٤٥٠٠)$ ، بينما الرصيد الظاهر بالخصص بعد تحميله بمسأتم إعدامه من ديون في عام ١٩٨٠ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥٦٠٠ - ١٢٥٠) . ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد الخصص (حله مدينا) بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب الخصص مدينا وحساب الأرباح المحجوزة دائنا بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه . ويمكن بدلا من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقلل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٠ بهذا الاسم . وبالرغم من ذلك فن للمعاملات المحاسبية الشائعة جعل حساب الخصص مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنيه في المثال الجاري) .

٤ - ٤ - القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها
وخصص الخصص التقديسي المسموح به :

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تتحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة ، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي التقديسية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد البيانات من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعا إلى نقدية في ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ تاريخ للزيادة حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلي لها . والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ للزيادة هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية . غير أن العرف المحاسبي قد جرى على إظهار هذه الأرصدة

بقيتها الاسمية بمد خصم للقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة خصص الديون المشكوك فيها . هذا ولن نحادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التي تتبعها المنشأة تقضى بمنح العملاء خصما . نقديا مقابل تمجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ماسوف يتم تحصيله فعلا حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها . إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدي . وقب ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدي المتوقع تحصيله فعلا في المستقبل ، الأمر الذي يوجب تكوين خصص للخصم النقدي المسموح به . وعادة ما يكون هذا الخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء للمنشأة رشيد في ٧٩/١٢/٣١ مثلا ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدي مسموح به بواقع ١٪ . فإن مقدار الخصص يتحدد كالآتي :

$$١٨٠ \text{ جنيه} = \frac{1}{100} \times \frac{10}{100} \times \frac{75}{100} \times 24000$$

ويتم تكوين الخصص بالقيد التالي :

١٨٠	من ٣/ الخصم النقدي المسموح به	٧٩/١٢/٣١
١٨٠	إلى ٣/ خصص الخصم النقدي المسموح به	

ويقتل حساب الخصم النقدي المسموح به في حساب الأرباح والخسائر ، بينما يطرح خصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرعا شكليا في الميزانية العمومية .

وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

من مذكورين :		
ح/ التقديرات	١٦٢٠	
ح/ خصص الخصم التقديري للسدوح به	١٨٠	
الى ح/ العملاء	١٨٠٠	

ولاشك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم التقديري الذي كونه المخصص قصصت به فترة محاسبية لم تستفيد من تسجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية (١).

٤ - ب . جرد وتسوية أوراق القبض وغرض قطع أوراق القبض :

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق والتحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم يتم في جازة المنشأة . وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للتحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين . أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة فغير ضمن ليست

(١) تقتضى المعالجة البسيطة حساب المخصص على المدة التقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح للفترة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح للفترة لحصولهم على الخصم . ويطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتأق من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التي لم تنتهي عليها مدة السماح به وحساب الخصم عن المدة المتضمنة لذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص في الأصل .

ملكاً للمضأة وأن كانت مسئوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها .

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين : الأول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها ، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فإذا قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي للسحوب عليه أو للمدين ، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين خصص لأوراق القبض المشكوك في تحصيلها ، على نفس نمط ونهج خصص الديون المشكوك في تحصيلها .

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي إلى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية . وإذا كانت المضأة قد اعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض في البنك للحصول على قيمتها متجداً قبل موعد استحقاقها ، فإنه قياساً على ذلك يمكن القول بإمكانية تكوين خصص لقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تتم للمضأة بقطعها فعلاً في تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على أقراض أن جميع أوراق القبض قد تم خصمها ونحولت إلى نقدية ، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الأساس .

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كيالات ، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور ، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنوياً ، فإن خصص القطع يتم حسابه كالآتي :

الكمية الأولى: $\frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 100 = 2$ جنيه

الثانية : $q_0 = \frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 2000$

$$\frac{4}{17} \times \frac{12}{100} \times 100 = 4.705882352941176 \approx 4.71\%$$

المخصص المطلوب : ٣٥٠ جنيه

ويتم تكوين المنحصر بالقيء التالي :

۳۰۰ من ۳/ مصارف خصم (قطع) اوراق قبض ۱۲/۳۱

٢٥٠ الى ٥ / غصص خصم (قطع) أوراق القبط

ويعمل رصيد مصاريف القتع ببلغ ٣٥٠ جنيه تم يقل في حساب الأرباح والخسائر. وي طرح رصيد المخصص طرعا شكليا من رصيد أوراق القبض في الميزانية. وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفترة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص حمل مدينا وحساب التوائد الدائنة يحمل دائنا . أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلا في الفترة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص يحمل مدينا بمصاريف الحجم (القتع) وما تبقى فيه بعد ذلك يسهل التحصيل الفعل لهذه الأوراق يقل في حساب التوائد الدائنة .

ويلاحظ أن تورم أوراق القيقب في الميزابية بقيمتها الحالية (أي بمضم غصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أروصة الغلاء بقيمتها الاسمية. فهو أن الفرق الخاص قد جرى على أظهار أروصة الغلاء بقيمتها الاسمية في كل الأحوال، وأظهار أوراق القيقب بقيمتها الحالية في بعض الأحوال.

٤ - ح. أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية :

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول للتداول ، ومطروح من كل منها الحسابات العاكسة ، أي حسابات الخصومات للمقابلة لكل. وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء ، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مبدئياً قبل استلام البضاعة أو الخدمة ، فإن هذه الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جانب الأصول ، حيث تؤدي إلى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم لسببين : الأول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة حاملها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا بوضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تفي مديونية المنشأة لمؤلاهم الأفراد وليس العكس . وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الأجل .

ولتوضيح كيفية العرض في الميزانية ، نفرض أن ميزان المراجعة بعد المرد والتسويات للمنشأة الفلاح في ٨٠/١٢/٢١ قد أظهر الأرصدة التالية: عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، خصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها ١٤٥٠ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه ، خصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما أنه يخص ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

مشأة القلاح

الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٠

المقصود

الأصول

حقوق الملكية			الأصول الثابتة :		
...		
...		الأصول للتداول :		...
		
الالتزامات قصيرة الأجل				
... ..			١.٥٥٠ عملاء		
... ..			٢٩١٠٠ (١٤٥٠) خصص الديون المشكوك فيها		
... ..			١١٣٥٠ مدينون		
عملاء - أرصدة دائنة	٣٠٥٠		١١٠٠٠ (٣٥٠) خصص الديون المشكوك فيها		
			١٧٠٠٠ أوراق قبض		
			(٣١٦) خصص قطع أوراق قبض		
			١٦٠٣٤ (٦٥٠) خصص أوراق قبض مشكوك فيها		

٥- حسابات الإيرادات المستحقة :

تكتسب الإيرادات بقيام المنشأة بأفاعة أصولها أو خدماتها الغير وأداء هذه الاصول أو هذه الخدمات لمؤلاء الغير. فأنشأة عندما تبيع البضاعة لملائها وتسلمها اليهم فهي تكتسب الإيرادات الباقية عن للبيعات بمجرد تسليم البضاعة للمباعة وفقا لشروط التسليم ، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء. كما أن قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة وإصلاحات مثلا) لعملائها فانها تكتسب الإيرادات

المترتبة على هذه الخدمات بمجرد إنجاز الأداء ، بصرف النظر عن توقيت الحصول
قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء . وإذا قامت المنة بتأجير أحد ممتلكاتها (أراضى
أو مباني مثلا) الغير فى توفر هؤلاء الغير خدمات هذه الأصول ومكتسب المنفعة
الإيرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر
عن تاريخ الحصول هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الأساس والمحاسبة على
أساس الاستحقاق ، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الإيرادات فى الدفاتر عند اكتسابها
بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات فى الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة
أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة . ويتم للمقابلة السليمة
للإيرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الإيرادات التي يتم
اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصلها بالمصروفات الخاصة بنفس
الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي فى المنشآت التجارية والصناعية بالأساس
التقديى فى المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة ، مكتب محامى ، عيادة طبيب ،
مكتب مهندس ... الخ) .

ويقوم الأساس التقديى على أن الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك
التي تتحقق بالتخصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التي
تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها . أى
أن الإيرادات هي الإيرادات التقديرية والمصروفات هي المصروفات التقديرية
بالإضافة إلى أملاك الأصول الثابتة فى بعض الحالات .

ويؤدى اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات المقدمات
واستحقاقات فيها يتعلق بالإيرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقدمة
تمتثل من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول التقديرية ، لأنها لا تمثل

إستحقاقا تقديرا ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل ، أما الإيرادات المستحقة فهي وبالإضافة لأنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل إستحقاقا تقديرا ينتظر تحصيل قيمته نقداً في المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهي من الالتزامات تعتبر التزاما تقديرا ، والإيرادات المقدمة وهي أيضا من الالتزامات إلا أنها لا تمثل التزاما تقديرا ، وإنما التزاما بأداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل . وتتناول الإيرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن تتناول باقي المستحقات والمقدمات في فصل لاحق .

ومن أمثلة الإيرادات المستحقة العمولات والأتعاب المستحقة عن خدمات موداة الغير ولم تحصل قيمتها بعد ، الفوائد الدائنة المكتسبة على الأقراض قصير وطويل الأجل الغير أو على الإستثمارات في سندات حكومية ولم تحصل بعد ، الإيجارات الدائنة التي لم تحصل بعد ، وأرباح الإستثمارات في شركات أخرى والتي تمرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الإيرادات . أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالإيرادات القائمة عن أصول .

ولنفرض مثلا أن تغطي هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٢١/١٢/٧٩ .

أظهر الآتي :

١ - قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدرين تظهر أرباح

مطلق عليها مبلغ : ٦٠٠٠ جنيه لم تحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{٢}{٤}$

المجهدة/ المطلق عليها حتى ١٩٧٩/١٢/٢١ .

٢- بلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنية بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪: سنوياً تحصل في ٤/١ وفي ١٠/١ من كل سنة .
 ٣- تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر إيران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنية للسهم عن سنة ١٩٧٩ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ٧٩/١٢/٣١ .

٤- الشركة ودیمة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائياً بسعر فائدة ١٢٪/ سنوياً ، وقد كان تاريخ آخر تجديد للودیمة هو ٧٩/١١/١ ، وتبلغ قيمة الودیمة ٢٤٠٠٠ جنية .

ويتم تسوية هذه الإيرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ، وتحقيقاً للمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وإظهاراً وأفضاحاً عن المركز المالي للشركة في صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية :

٤٥٠٠ من ح/ أتعاب الخدمات الاستثمارية المستحقة ٧٩/١٢/٣١
 ٤٥٠٠ إلى ح/ إيرادات الخدمات الاستثمارية

قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع ٣/٤ قيمة الخدمات المتفق عليها

١٥٠٠ من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة ٧٩/١٢/٣١
 ١٥٠٠ إلى ح/ الفوائد الدائنة

الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من

١٠/١ حتى ٧٩/١٢/٣١ بمعدل ٦٪/ سنوياً

$$\frac{3}{12} \times \frac{6}{100} \times 100000$$

٥٠٠٠ من ح/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا ٧٩/١٢/٣١
 ٥٠٠٠ إلى ح/ أرباح الاستثمارات في أسهم

بنك مصر إيران

أبواب إعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنية للسهم على ١٠٠٠ سهم علوكم لنا

٤٨٠ من ح/ القوائد الدائنة المستحقة
٧٩/١٢/٢١ الى ح/ القوائد الدائنة ٤٨٠
القوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$$\frac{٧}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٢٤٠٠٠$$

وترسل هذه القيود لحسابات الأستاذ ، ثم تقفل حسابات إيرادات الخدمات الاستشارية والقوائد الدائنة ، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر إيران في حساب الأرباح والخسائر بين الإيرادات المتنوعة . أما حسابات الإيرادات المستحقة وهي : أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والقوائد الدائنة المستحقة ، ومزروعات الأرباح المستحقة لنا ، فتظهر في الأصول للتداول في الميزانية العمومية .

٦ - حسابات الاقراض قصيرة الأجل وطويل الأجل :

الاقراض قصيرة الأجل هو المبالغ التقديرية الممنوحة لفنير ، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض فنير مضمونة أو غير مضمونة كما سيبدو في دراسات لاحقة . والاقراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية لفنير ، عادة ما تحصل سرفائدة متفق عليه ، وتستحق دفعة واحدة عند انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تقراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقراضا طويل الأجل . الاستثمارات في سندات حكومية ، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى . ويعتبر الاقراض قصيرة الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في

سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بمدد وحدات نقدية عادة مائتوى القيمة الاسمية للقرض . ويعتبر الاقراض قصير الاجل ، وما يستحق من أقساط الاقراض طويل الاجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة . أما الاقراض طويل الاجل فيما عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الاقراض عموما بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من دائية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين . أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدير . وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم في بعض الأحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية أو في سندات وحدات أخرى تكوين مخصص هيوط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تطبيقاً لقاعدة الحيلة والحد . ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

X X X من / ح/ خسائر هيوط أسعار السندات ١٢/٢١ -
X X X إلى / ح/ مخصص هيوط أسعار السندات

ويقتل حساب خسائر هيوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول فى الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الاجل وقصير الاجل التحقق من حساب القوائد الدائنة المستحق عليها حتى نهاية السنة المالية ، بالإضافة إلى التحقق من تحصيل القوائد في تواريخ استحقاقها .

فإذا وجد مثلاً من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة المساهمة

في ١٩٨٠/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي : قرض قصير الأجل لشركة
عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه،
قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع
إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد أن القرض لمدة سنة تبدأ من
١٩٨٠/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق
القرض . وبالرجوع إلى شروط إصدار سندات التنمية وجد أنها أصدرت في
١٩٧٦/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسد عليها التوائد نصف سنوياً في ٩/٣٠ وفي
٣/٣١ من كل سنة ، كما وجد أن الشركة أشترتها في تاريخ الإصدار. وبالرجوع
إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في
١٩٨٠/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنوياً ، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية
كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها التوائد في ١٥/١/٨١، ١٥/١/٨٢، ١٥/١/٨٣ .
وقد وجد في ٨٠/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه
يبلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه . وعلم القيود التالية لقسوة التوائد
الدائنة وتكوين عيّن مبهوط أسعار السندات الحكومية والفرق بين الأصول
للتداول والأصول طويلة الأجل في الأبرازية .

أولاً : تسوية التوائد الدائنة والتوائد الدائنة المستحقة :

١ - الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب مليون جنيه

$$٤٠٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

٢ - الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية .

$$٧٥٦٢٥٠ = \frac{٥٥}{١٢} \times \frac{١١}{١٠٠} \times ١٥٠٠٠$$

٢ - الفائدة المستحقة على سندات التمنية .

$$٨٠٠٠ = \frac{٢}{١٢} \times \frac{٨}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠$$

١٩٥٦٠٢٥٠ جملة الفوائد المدانة للمستحقة

ويتم إثبات التسوية بالتقيد التالي :

١٩٥٦٠٢٥٠	من س/ الفوائد المدانة المستحقة (أصل)
١٩٥٦٠٢٥٠	إلى س/ الفوائد المدانة (إيراد)

ثانيا : تكوين غنص هيوط أسعار سندات التمنية :

- عدد السندات $٤٠٠٠ \div ١٠٠ = ٤٠$ سندا
- القيمة الاسمية $٤٠٠ \times ١٠٠ = ٤٠٠٠٠$ جنيه
- القيمة السوقية $٨٩ \times ٤٠ = ٣٥٦٠٠$ د
- الغنص المطلوب ٤٤٠٠ د

ويتم إثبات تكوين الغنص بالتقيد التالي :

٤٤٠٠ د	من س/ خسائر هيوط أسعار سندات التمنية
٤٤٠٠ د	إلى س/ غنص هيوط أسعار سندات

ثالثا : العرض في الميزانية :

تظهر سندات التمنية بين الأصول طويلة الاجل في الميزانية كالتالي :

- ٤٠٠٠٠ سندات تممية ٨ %
- ٤٤٠٠ - غنص هيوط أسعار

٣٥٦٠٠

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كهند أخيراً الأصول
طويلة الأجل سابقاً للأصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض ،
بالإضافة إلى قرض شركة عبد التواب في الأصول المتداولة .

اسئلة وتمارين على الفصل الثاني عشر

أولاً : الاسئلة :

١ - ما هي أم الصفات التي تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير
النقدية ؟

٢ - لماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر
المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول
المتداولة ؟

٣ - ما هو المتصوّد بالجرد والتسويات الجردية للأصول صوماً ،
والأصول النقدية خصوصاً ؟

٤ - ما هي أم أهداف نظام التنبؤ والرقابة الداخلية ، ومتى تحقق ؟
٥ - هل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات
التالية :

أ - الأصول النقدية هي تلك التي تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو
دورة عمليات أيهما أكبر .

ب - يقتضى تطبيق قاعدة المحيطة والحد أن يتم تكوين خصصاً لتقطع
أوراق القبض .

ج - تحقق المطابقة السلبية للإيرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق
المحاسبى بأفضل كل الإيرادات المحملة والمستحقة وكل المصروفات للسدة

والمستحقة في الحساب الختامي بصرف النظر عن موارد مخ استحقاق الإيرادات والمصروفات .

د - تمثل الديون المودعة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة ، ومن الضروري أن يقفل كلاهما في حساب الأرباح والخسائر تطبيقاً لاساس الاستحقاق المحاسبي .

هـ - إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر في الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر في الشيكات المصادرة ولم تقدم للبنك للحصول أو في الشيكات المودعة في البنك التحصيل ولم تتحصل بعد .

و - ب أن تظهر أوراق القبض المحسومة فعلاً بين الأصول في الميزانية مصروحا منها بمصاريف الخصم (القطع) حتى يظهر المركز المالي بصورة سليمة .

٦ - تكلم باختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية

لأنها التعاريف :

التعريف الأول :

يقوم عبد التواب الأحديب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة في شركة الضمى التجارية . وفي ١٠/١/١٩٨٠ تم تسليم شيكا لأمره مسحوباً على بنك الإسكندرية بمبلغ ١٥٠ جنيه موجه إلى البنك وقام بتحصيله في تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . وفيما يلي العمليات التي قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

مليم جنيه

١/٣ - اشترى طوابع بريد ودفعة بمبلغ ١١٠٢٥٠

مليم جنيه

١/٦ - مصاريف انتقال مندوب المشتريات من وإلى المنطقة البركية . ٢٠٣٠

١/٧ - دفع إلى السيدة / الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع
أجرة التاكسي الذي أرسلها إلى مقر الشركة لزيارة زوجها .

مليم جنيه

١/١٢ - سدد فاتورة أدوات كتابية و مطبوعات بمبلغ ٢٥٠٧٥٠

١/١٧ - دفع مبلغ ٣ جنيه لإكرامية عامل صيانة للمساعد بناء على أمر المدير المالي

مليم جنيه

١/٢٥ - سدد ١٥٥٠٠ من ثلاث شكاير أتمنت لزوم إصلاح بعض الشقوق

في سقف إدارة الحسابات .

مليم جنيه

١/٢٨ - سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨٥٠٠ مقابل نعى إدارة الشركة في

وفاة والده صراف الخزينة العمومية .

١/٣١ - تقدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة .

المطلوب : إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم في الدفاتر واستعاضة السلفة

التحريين الثاني :

تلتحق شركة الانفتاح التجارية عادة بإدارة جميع متحصلاتها في حساب جارى

في بنك أبو ظبي، وتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك . وفي

١٩٨٠/١٠/٣١ بعد تمام إثبات وترحيل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد

مليم جنيه

الحساب الجارى في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠٥٠٠ ويتفحص مذكرة

التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجارى بالدفاتر، ووجد

ما يلي :

١ - ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدم للصرف وبيانها:

مليم جنيه

شيك رقم ٥٢٧١٦ بتاريخ ١٧ / ٩ بمبلغ ١٥٢٥٠٠ ، وشيك رقم ٣٢٧٣٤

مليم جنيه

بتاريخ ٩/٢٣ . بمبلغ ١٧٩٣٠٠ . وقد ورد الشيك برقم ٣٢٧١٦ فى كشف الحساب عن شهر أكتوبر .

٢ - وجد أن الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٠/١٠/٥ قد ورد فى كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظم فى الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد فى كشف حساب البنك .

مليم جنيه

٣ - وجد أن الشيكين : رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٦ / ١٠ بمبلغ ٧١٥٠٠

مليم جنيه

ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٠/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦٥٠٠ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا فى كشف حساب البنك .

٤ - ورد مع كشف الحساب ثلاثة أشعارات كالتالى :

أ - أشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق فى ٨٠/١٠/٢٧ طبقا لتعليمات شركة الافتتاح البنك .

مليم جنيه

ب - أشعار خصم بمبلغ ٦٥٠٠ ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف

الحساب .

ج - أشعار إضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافى حيلة كمية مودعة لدى البنك

لتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق فى ٨٠/١٠/٢٩ .

٥ - تم إيداع متحصلات يوم ١٠/٢١ فى خزانة الخدمة للمساواة فى البنك

وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم إرسال كشف الحساب .

المطلوب : إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر وإثبات ما يترتب عليها

من قيود دفترية .

التعريف الثالث :

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجاري بينك بور سعيد عن شهر يوليو ١٩٨٠ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدم للصرف ، الأول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٥/٣ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٤٨٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٦/٧ وفيما يلي بعض البيانات اللازمة لأجراء التسوية عن شهر يوليو -
 بينك بور سعيد - كشف حساب شركة الدلتا التجارية
 عن الفترة من ١٩٨٠/٧/١ حتى ١٩٨٠/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
١٩٨٠/٧/١	رصيد -	مليم جنيه	مليم جنيه	٤٢٨٦٠- ر
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٤٨٠- ر		٢٨٠٦٠ ر
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠- ر		٢٣٩٦٠- ر
	ح. ا. رقم ٣١٦		٦٣٠- ر	٤٠٣٦٠- ر
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠- ر		٣٠٥٦٠- ر
٧/٩	ح. ا. رقم ٣١٧		١٤٤٠- ر	٤٤٩٦٠- ر
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠- ر		٤١١٦٠- ر
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠- ر		٣٣٣٦٠- ر
٧/١٩	ح. ا. رقم ٣١٨		١٥٤٠- ر	٤٨٧٦٠- ر
٧/٢٢	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠- ر		٣٧٩٦٠- ر
٧/٢٦	ح. ا. رقم ٣١٩		١٣٣٠- ر	٥١٢٦٠- ر
٧/٢٧	صاوي كميالة		٧٩٦٠- ر	٥٩٢٢٠- ر
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٦	٤٢٠- ر		٥٥٠٢٠- ر
٧/٣١	شيك مرقد لعدم التحصيل	٣٣٠- ر		٥٢٧٢٠- ر
	مصاريف	١٠- ر		٥٢٦٢٠- ر

بيانات من سجل الشيكات

تاريخ	بنك بروميد مليم جنيه	شيك رقم	بنك بروميد مليم جنيه
٧/٢	٦٣٠ ر	١٨٤٠	٤١٠ ر -
٧/٨	١٤٤٠ ر -	١٨٤١	٩٧٠ ر -
٧/١٨	١٥٤٠ ر -	١٨٤٢	٢٠٠ ر -
٧/٢٥	١٢٢٠ ر -	١٨٤٣	٧٨٠ ر -
٧/٣١	٤٤٠ ر -	١٨٤٤	١٧٠ ر -
	٥٣٨٠ ر -	١٨٤٥	١٠٨٠ ر -
		١٨٤٦	٤٢٠ ر -
		١٨٤٧	٢١٠
			٤٢٤٠ ر -

٣/ بنك بروميد (بالاستاذ العام)

له

منه

مليم جنيه	رصيد	٧/١	مليم جنيه	من مذكورين	٧/٣١
٣٤٧٦ ر -			٤٢٤٠ ر -		
٥٢٨٠ ر -	ان مذكورين	٣١/٧	٤٦١٦ ر -	رصيد	٧/٣١
٨٨٥٦ ر -			٨٨٥٦ ر -		

فاذا علمت أن: أ. الشيك المرتد لعدم التحصيل يبلغ ٢٢٠ جنيه كان مقدما

من العميل حستين مصاددا لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك لتحويل بتاريخ ٧/٨

ب - بلغت القيمة الاسمية للكيالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه.

٣ - المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .

للمطلوب : ١ - أعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .

٢ - اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

التمرين الرابع :

ظارت المعلومات التالية بعد إتمام عمليات الجرد في ١٩٧٩/١٢/٣١ لشركة السعادة السياحية .

١ - أظهر خصص الديون المشكوك فيها في ١٩٧٩/١/١ رصيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم إعدام ديون وتم إثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه في ١٢/٣١ أن يمكن تحصيله لأنفلاس العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب شخص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢/٢ من أرصدة العملاء .

٢ - ظهر من شخص مصادقات العملاء أن العميل / شركة الأمل للسياحة والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وأن الفرق يمثل تذكرة طائرة لا ربها مرتدة لشركة السعادة / وكيل طيران المغرب - وهذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفتريا .

٣ - بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٤١٠٦٦ جنيا .

٤ - بلغت الاستثمارات في سندات المهاد ٦٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وتبده

الفائدة عليها نصف سنوياً في ١٠/١ و ١/١ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٧٩/١٢/٢١ مبلغ ٢١.٥٠٠ جنيه ، وقد أظهر ميزان المراجعة خصصاً لمبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ - أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر مائلي : محولات ومصاريف كشف حساب ٦٥٠ جنيه ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه ، وقد أضح أن القيمة الاسمية للكيالة التي حصلها البنك لحساب شركة السعادة بمبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حلت الورقة في ١٩٧٩/١٢/٢١ .

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية ، بينما بلغ قيمة هذه الأوراق إذا خصمت في البنك ٢١٢١٠ جنيه . كما أن هناك كيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك في تحصيل نصف قيمتها ، وتشتق السداد في ١٩٨٠/١/١٥ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وإثبات ما تقدم .

(٢) تصوير ما يلزم من حسابات وإعداد ميزان للمراجعة الجوزي بعد التسويات .

التحريين الخامس :

تقوم شركة السمر التجاريه بحساب خصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١ % من صافي قيمة المبيعات الآجلة . وقد أظهرت أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٨٠/٦/٣٠ من بين ما أظهرت الأرصدة التالية : إجمال المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه ، مسموحات مبيعات ٣٦٥ جنيه ، خصم تقدي مسموح به ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٣١٥ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها ١٤١٥ جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ١١٢٠٠ جنيه ، مصاريف تحصيل

أوراق قبض ٢١٥ جنيه ، إيجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه ، إستمارة في أسهم البنك العربي الدولي ٢٥٢٠٠ جنيه . وقد أظهرت للمعلومات الجردية في ١٩٨٠/٦/٢٠ نهاية السنة المالية مايل :

١ - ورد برد المصيل عبد التواب جلعين على خطاب المصادقة أن رصيده يبلغ ٢٥١٠ جنيه وليس ٢٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة ، وأن الفرق يمثل تخفيضات في أسعار مشترياته خلال شهر يوليو والذي سبق أن طلبها من الشركة بتاريخ ١٧/٦ ووافقت الشركة على ذلك بصورة إشعار الإضافة المرسل للمصيل بتاريخ ٢٩/٦/٨٠ .

٢ - تبين أن رصيد المصيل حسنين حسونه والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر في الدفاتر بهذه القيمة منذ ٢٣/٤/١٩٧٤ . وبالتحرى وجد أن المصيل قد غادر البلاد مفادرة نهائية في ١٥/٥/١٩٧٥ .

٣ - أعلن البنك العربي الدولي في ١٩٨٠/٦/٢٠ عن توزيع أرباح موانع ٢٠٪ على أسهم رأس المال . وسوف يتم صرف الأرباح اعتباراً من ١٥/٧/٨٠ .

٤ - تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للغير مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه ، قد حصلت الشركة من المستأجر عند بدأ سريان العقد بمبلغ ٣٧٠٠ جنيه .

٥ - تعاقبت الشركة مع شركة الواردات الدائنة على القيام بعمليات التخلص المحرري على واردات الأخيرة تظهر أتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخر كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد في ١٦/٣/١٩٨٠ .

٦ - ورد مع كشف حساب البنك من شهر يوليو توقف المصيل سدد حسونه عن سداد الكميات المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للتحويل ، وقد قام البنك بعمل البروستو وظهر في كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٢ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن المصيل قد

- أشهر أفلاسه وأن حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .
- المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
- (٢) إعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات ، وأظهار الأرصدة الظاهرة فيه في الأماكن الملائمة في الحسابات الختامية عن السنة والميزانية في ١٩٨٠/٦/٣٠ لشركة السمر التجارية .

الفصل الثالث عشر

في

الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هي تلك التي تتطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعرض منها . وبالنسبة فإن قيمتها لا تتحدد بمقدار معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق ، وقد تتطوى الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالخزونات من البضائع والخامات ، والأراضي والمباني والانشاءات ، والآلات والمعدات والعدد والأدوات ، وعزونات الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمهاجر الطبيعي ، وغيرها ، كما قد تتطوى على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق المحكر ، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى .

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزونات وهو ما من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة : والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع النيار والمهمات ، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات ، ... الخ . كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق المحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لأهم الأصول غير النقدية، وبالقياس عليها يمكن معالجة أى من الأصول غير النقدية الأخرى .

وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالى :

— المخزون باختلاف أنواعه .

— الأصول الثابتة .

— الاستثمارات فى أوراق مالية .

— الحقوق والأصول غير الملموسة .

٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه :

يتكون المخزون فى أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع ، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه إلى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع . فينقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلا إلى : مخزون للمواد الأولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع النيسار والمهمات ، مخزون مواد التعبئة والتغليف ، بالإضافة إلى مخزون التالف ومخزون الخردة . وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية إلى : مخزون البضائع ، ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . وإذا كانت المنشأة أو الشركة تدار نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا فإن أقسام مخزونها تنطوى على المزيج الموجود لديها من التقسيمين .

ويلاحظ أيضا أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى ، كالنول مثلا بالنسبة لصناعة النول وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر منتجا تاما من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة الثانية ، وهذا تداوله عن طريق الوسطاء

التجارين يعتبر بضائع .

وتتطبق قواعد وإجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن نميز بين هذه التوقعات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر .

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاحمال والضياع للمادى أو الزمضى . ويشمل الجرد على إجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التى تظهرها الميزانية العمومية ، أو التى يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بماينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببندو المخزون هوما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستديا أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

٣-١- الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن

الاستلام وأذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية عناصر مخزون أن يتطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه إلى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامته ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للأغراض المختلفة . وعادة ما ينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تتمك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لإدارة الحسابات وتمتلك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص فى هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف ، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدى أمين المخزن وبالسكية والقيمة فى حسابات المخازن . وهى

عادة ما ينطوى على خانات الكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن ، وتنطوى على خانات الكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمتها في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم أسماؤها في حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التي يتم أسماؤها بجمعة أمين المخزن .

شركة الضحك التجارية		مخزن : لللباس الجاهزة السيدات			
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥		أمين المخزن : حمودة عبد السلام			
الوارد		الصادر		الرصيد	
كمية (عدد)		كمية (عدد)		كمية (عدد)	
قيمة		قيمة		قيمة	
وحدة		وحدة		وحدة	
مليم جنيه		مليم جنيه		مليم جنيه	
١٩٨٠/١/١				٢٨٩٦٠ - ٣٦٢	
١/٣				٤٤٩٦٠ - ٥٦٢	
١/٤		٢٠٠ - ١٨٠٠		٢٦٩٦٠ - ٢٦٢	
				
١٢/٢٣		٧٠ - ٥٦٠		٤١٠٤٠ -	

فيقتضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التأكيد من سلامة إجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة وموافقاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الأمر أيضا ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من

المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل ما يتم صرفه قد تم إزاء على إذن صرف ممتد من لهم حق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا مع ما هو مثبت في إذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلا في الدراسات المتقدمة .

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض بنوط لها معانية الموجد وحصر الكميات الفعلية . توجد بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ماتمثل إدارة الحسابات في هذه اللجان . كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجى للمكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الاحيان . وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية . وفي الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدورى أو الفترى أو الدورى ، كما سبق وأوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد في الرحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، ويفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد عالية الثمن ، أو عالية الثمن سهلة التداول ، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى في عناصر المخزون كثيرة العدد منخفضة الثمن صعبة التداول . وسواء كان نظام الجرد مستمرا أو دوريا ، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المستلفة بمراجعتها

والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها . ويتم التحقق من الوجود
عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون .
وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد
لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تحقق المعاينة الهدف منها
وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تضيف فنياً متخصماً
في هذه الشؤون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف ، يتم عد أو وزن أو
قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية في كشوف الجرد . وإذا وجدت كميات
غير مطابقة للوصفات المفروضة توأفرها ، فيجب فصل هذه الكميات عن
باقى الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التى هى عليها .

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو ملوك المنشأة أو الوحدة
الحاسبية فى تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة . فإذا وقعت كمية
من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً
وستوفى بجميع الأركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من
المخزون واقعة فى حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها ، كأن تكون بمساعة
العملاء مثلاً .

٢ - ٥ - طرق تقييم المخزون محاسبياً :

يقوم التقييم المحاسبى للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن
ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تستقى من هذه القاعدة رغم ما تنطوى عليه من أوجه
قصور جوهرية يتم تناولها فى دراسات متقدمة . وتبنى قاعدة التكلفة التاريخية
أن الأصل يقوم فى الدفابر بشئ من الثراء ، فت الشراء مضافاً إليه جميع التكاليف
اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة الحاسبية أو لوضعها فى حالة
صالحة للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوى التكاليف التاريخية على ثمن الشراء
إذا كانت الشروط تسليم محل المشتري ، وعلى ثمن الشراء والرسوم البحرية

ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون إلى مخازن الوحدة .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحديد تكلفة المباح أو المستخدم أو المستنفد من الصنف ، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقى والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة لهما بما هو موجود بالدفتر . وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من المهدفين . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري ، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلا على أن تتحدد تكلفة المباح أو المستخدم أو المستنفد كحتم حسابي من واقع المعادلة :

رصيد أول الفترة + صافي للشقريات بتكلفة الوصول للمخازن - رصيد آخر الفترة = تكلفة المباح أو المستخدم أو المستنفد .

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متبددة ، فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى في كل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيرا . ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون محاسبيا متعددة ، ورغم إنباتها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية .

وسوف نعرض باختصار وببسيط لكل من طرق تقييم المحاسبية التالية :

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| ١ - طريقة مخزون الأساس | The Base Stock Method |
| ٢ - طريقة تمييز التكاليف | The Cost Identification Method |
| ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة | Weighted Average Cost Method |
| ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا | First In First out (FIFO) |

Last in First out (LIFO)

٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

٢ - ١ - طريقة مخزون الأساس :

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة ، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف .

فلو فرض مثلاً أن كميات الوارد والمصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٣١ كانت كالآتي :

تاريخ	وارد	صادر	رصيد	سعر الوحدة
كمية	سعر الوحدة	كمية	كمية	
١/ ١			٣٢٠	١٠
١/ ١٥	٢٠٠	١٢	٥٢٠	
٣/ ٢٥		١٨٠	٢٤٠	
٦/ ٢٦		١٠٠	٢٤٠	
٩/ ٢٩	٢٠٠	١٤	٤٤٠	
١١/ ٢٢		١٣٠	٣١٠	
١٢/ ٣١			٣١٠	

فتؤدي هذه الطريقة إلى أن تقوم الكمية الموجودة في ٧٩/١٢/٣١ ، وهي ٣١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة ، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلاً إلى ٢٤٠ وحدة في ٦/ ٢٦ . ويتوجب على ذلك أن تكون قيمة مخزون آخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠ جنيه (٢١٠ وحدة \times ١٠ جنيه للوحدة) ، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠ وحدات \times ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة \times ١٢ جنيه + ٢٠٠]

وحدة $\times ١٤$ جنيه] = ٥٢٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض قيمة المخزون في التزايية مما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والمكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن، كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيعيد هذا البعض على اعتبار أنها تؤدي إلى مقابلة أكثر سلامة للإيرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تتطوى على تكلفة البضاعة المشعاه خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

٢ - ٣ - ٤ - طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالمتثال بهاليه أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة وبمجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي :

في ٢/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارده ١/١
في ٦/٢٩ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارده ١/١
في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارده ٩/٢٩
فيكون مخزون آخر الفترة مكوناً ومقوماً كالآتي :

من مخزون أول الفترة $(١٨٠ - ٣٢٠) \times ١٠ = ١٤٠٠$ جنيه
من وارده ١/١٥ $١٢ \times (١٣٠ - ٢٠٠) = ٨٤٠$ جنيه
من وارده ٩/٢٩ $١٤ \times (١٠٠ - ٢٠٠) = ١٤٠٠$ جنيه
٣٦٤٠ جنيه

و تكون تكلفة الليزمات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه $[(١٠ \times ١٨٠) + (١٢ \times ١٣٠) + (١٤ \times ١٠٠)]$ ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتائلة التي يصعب التمييز بينها . وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية، وهذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر .

٢-٣-٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وإمتزاج التكاليف ، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة المخازن إلى ما كان موجوداً بها ، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تخرج بتكلفة ما كان موجوداً وتطلى متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أى لحظة . وتطبق هذه الطريقة على المثال الوارد في البند الفرعي ٢-ب-١ بماليه تظهر بطاقة الصنف في حسابات المخازن كالآتي :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	١/١							٣٢٠	١٠٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠٠	١٩١٨٦٠	٣٤٠	١٠٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠٠	١٠٧٧٠	٢٤٠	١٠٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢٠
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٢٠	١٥٩٦٠	٣١٠	١٢٠
٧	١٢/٢١	١٣٠	١٣	١٦٩٠	١١٠	١١٠	٤٥٩٢٠	٣١٠	١٢٠

وبوضع مجموع خاثة الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضع السطر الأخير في خاثة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقاً لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة المخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الوجود . ففي السطر الثاني مثلاً تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتي :

$$\frac{\text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}} = \frac{٣٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٢٠٠ + ٣٢٠} = ١٠.٧٧ \text{ جنيه تقريباً}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدماً حتى ترد كمية جديدة ، كما في السطر الخامس مثلاً ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة . وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً ، كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لمناصر المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٢ - ٤ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشى مع التدفق الطبيعي لوحدة المخزون عند الصرف . من المخازن لأغراض البيع أو الاستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعى صرف أقدم الوحدات في المخزون أولاً ويلتقي بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المتصرف على أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات . ويتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بهاميه ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

ملاحظات	رصيد		صادر		وارد		تاريخ	رقم	
	قيمة	كمية	قيمة	سعر	قيمة	سعر			
جنيه	حب		حب	حب	جنيه	جنيه			
١٠ سم الوحدة	٣٢٠٠	٣٢٠					١/١	٠١	
١٠ × ٣٢٠	٥٦٠٠	٥٢٠			٣٤٠٠	١٢	١/١٥	٢	
١٢ × ٢٠٠ +									
١٠ × ١٤٠	٣٨٠٠	٣٤٠	١٨٠٠	١٠	١٨٠		٣/٢٥	٣	
١٢ × ٢٠٠									
١٠ × ٤٠	٢٨٠٠	٢٤٠	١٠٠٠	١٠	١٠٠		٦/٢٦	٤	
١٢ × ٢٠٠									
١٠ × ٤٠	٥٦٠٠	٤٤٠			٣٨٠٠	١٤	٩/٢٩	٥	
١٢ × ٢٠٠									
١٤ × ٢٠٠	٤١٢٠	٣١٠	١٤٨٠	١٠	٤٠		١١/٢٢	٦	
١٢ × ١١									
١٤ × ٢٠٠					٩٠				
	٤١٢٠	٣١٠	٤٢٨٠		٤١٠	٥٢٠٠	٤٠٠	١٢/٣١	٧

ويلاحظ أن إعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة أولاً بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥ ، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهي تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهي ١٠٠ وحدة اعتبرت أنها من رصيد أول الفترة أيضا ، والذي تبقى منه بعد صرفية ٢/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكلت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة ،

منها ٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للخزان بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، والباقي وعدده ١١٠ وحدات أعبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف ، كما ظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد المستخدمة) تتحدد بالمادة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (للمشتريات) =
تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للنشال بما يلي كالآتي :

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة الأخيرة	١١٠ وحدة

٣١٠

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = $٢٠٠ \times ١٢ = ٢٨٠٠$ جنيه

من الطلبية السابقة = $١١٠ \times ١٢ = ١٣٢٠$ جنيه

جمله تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = $٣٢٠٠ + (٢٨٠٠ + ٢٤٠٠) = ٨٤٠٠$ جنيه

٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتتخذ طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية مقوما بأقرب الاسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ إعداد الميزانية العمومية .
بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب للتأخر (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الإنتاج أو التشغيل) مقومة بأقرب الاسعار أو التكاليف . وهذا يؤدي ،

ويلاحظ أن تكلفة المبيع أو المستخدم (عمود الصادر) تقرب كثيراً من:
في ظل مخزون الأساس عن أى من الطرق السابقة، كما أن مخزون آخر الفترة
(آخر مطر في عمود الرصيد) يقرب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن تطبيق هذه
الطريقة على وجه البقعة يتطلب إمكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب
مصدرها. فيلاحظ في المثال بمالية أن من بين ٣١٠ وحدة هي مخزون آخر
الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و٧٠ وحدة من آخر طلبة واردة.
وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومتى تم
التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها
وإيجاد تكلفة المبيع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعي
السابق.

٢-٥-٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم :

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى في
نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستحقة) عن أى من الطرق
الأخرى إذا ما حدثت اختلافات في أسعار شراء الكميات المختلفة على مدار
الفترة، بالإضافة إلى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات
المشتراة خلال الفترة. أما إذا بقيت الأسعار (أو التكاليف) ثابتة على مر الزمن
فإن كل هذه الطرق تؤدي إلى نفس النتيجة، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز
التكاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وفنما بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية
لنجدنا الآتي :

طريقة غزون الاساس	للتوسط المرجح	FIFO	LIFO
٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠
٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠
مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)			
الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)			
المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)			
الصادر خلال الفترة (تكلفة المبسطة)			
أو استخدم ٤١٠ وحدة			
٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)			
٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠
ما كان متاحا خلال الفترة (٧١٠ وحدة)			

فر البراء أنه في ظل ارتفاع الاسعار تؤدي طريقة غزون الاساس إلى أصل أقل للمبيع أو المستخدم وأقل تكلفة للمخزون آخر الفترة . ورغم أن ذلك يؤدي إلى مقابلة أفضل لأيرادات الفترة بتكاليفها ، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد يعتمد تكلفته كثيرا عن تكلفة أحلاله في تاريخ الميزانية . فإذا افترضنا أن سعر إحلال المزون في ١٢/٣١ مازال ١٤ جنيه للوحدة ، فإن قيمة للمخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه) ، وقد أظهرت طريقة غزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة غزون الاساس . أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الاسعار إلى انخفاض تكلفة المبيع أو المستخدم من باقي الطرق الأربعة ، وبالتالي تؤدي إلى زيادة بمجرب الفترة عن باقي الطرق ، وتكون مقابلة الأيرادات بالمصروفات في ظلها أقل تضجيلا عن باقي الطرق ، غير أنها في نفس الوقت تظهر غزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال . أما طريقة للتوسط المرجح فهي تؤدي إلى مقابلة أفضل للأيرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي إلى

تقييم المخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO .
ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطريقتين تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة
المبيع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر تكلفة المبيع أو
المستخدم في بحمل الربح ومن ثم صافي الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على
مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية . فإذا كانت إحدى
هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف
تكون أقل تفصيلا في نفس الظروف عن طرق أخرى لتحقيق أهداف أخرى . وكل
ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى المبني من الدراسة أن السبب في
هذه التناقضات يرجع إلى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية،
والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المتعاقبة أدت إلى ضرورة الاختيار من بين
هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل أحدهما على الأخرى تحقيقا لكل الأهداف في ظل
الظروف .

ونختتم هذا البند القرمي باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على
بحمل الربح وبحمل الأصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون في المثال
السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة ،
لتكون قيمة للمبيعات في ظل الطرق الأربع $= ١٨ \times ٤١٠ = ٧٣٨٠$ جنيه . ونفترض
أيضا أن مجموع الأصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠ جنيه . ويكون
أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالآتي :

المبيعات	مخزون الاساس	للتوسط الرجح	FIFO	LIFO
٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠
تكلفة المبيعات	٥٢٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
بجمل الربح	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٢٦٠
مجموع الأصول بخلاف المخزون	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
+ المخزون	٣١٠٠	٢٨٠٨	٤١٢٠	٢٢٨٠
مجموع الأصول	٤٣١٠٠	٤٢٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٢٢٨٠

ويلاحظ أن طريقة مخزون الاساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الاسعار، كما تؤدي إلى أقل مجموع للأصول، بينما تؤدي طريقة FIFO إلى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وأرباح LIFO مثلا يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ - ٢٣٦٠)؛ كما أن الفرق بين مجموع الأصول المتبقية على إتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ - ٤٢٢٨٠) ٧٤٠ جنيه أيضا. ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي إلى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول؛ والعكس.

٢- ٥ - المحطة والحد في تقييم المخزون:

يمكن أن يترتب على إتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون. وينتج ذلك عادة في حالة اتجاه أسعار إحتلال عناصر المخزون في السوق إلى الانخفاض، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة. ظهر أن ذلك في حالة اتجاه الاسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحا في ظل طريقتي الوارد أخيرا صادر أولا ومخزون الاساس من الوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح. كما أن بعض عناصر المخزون

الراكدة قد بحساب بالقدم والتقدم على مر الزمن مما يؤدي إلى انخفاض أسعار إحتلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لتأهول بدائل أفضل منها ، حتى لو كانت الإهتمامات العامة للأسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيلة والحذر في مثل هذه الظروف المروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقا لما يعرف محاسبيا (التكلفة أو سعر السوق أيها أقل) ، ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أى من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة ، ويتم للمقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الإحتلال في السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن إجراء للمقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية إذا كانت تقل عن سعر الإحتلال في السوق) .

ولنفرض توضيحا لهذه الطريقة أن للمخزون لدى منشأة النجاح يتكون من أربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة (طبقا لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط المرجح أو غززون الأساس) وسعر الإحتلال للوحدة كالآتي :

النمط	عدد الوحدات	التكلفة جنيه	سعر الإحتلال للوحدة جنيه	تكلفة الإحتلال جنيه	التكلفة أو السوق أيهما أقل جنيه
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
ج	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٢٥٠	٤	١٨٠٠	١٢٥٠
مجموع		<u>١٥٠٠٠</u>		<u>١٤٢٠٠</u>	<u>١٢٢٥٠</u>

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأحدى طريقتين :

الأول : هي اختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الأحلال ، ويتروىب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بماليه مبلغ ١٣٣٥٠ جنيه ، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

والثانية : هي إختيار الأقل من مجموعي التكلفة وتكلفة الأحلال ، أى إختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة ، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للتال بماليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه . ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويتروىب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف إستخدامها أو إستفادها في عمليات للشروع وغير المستهدف بيعها بهااتها . ولن تعرض لهذا الجدل في هذا المقام المتواضع .

ويتروىب على إتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، ويقتضى الأمر إستخدامها بالتوازي مع إحدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الأحلال للعناصر بصفة مجتمعة ، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة . وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للشال بماليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٤٣٠٠) ، ويتم ذلك بقيد مسائل لما يلي :

٧٥٠ من ح/ خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة

٧٥٠ إلى ح/ مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقتل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص مطروحا طرعا شكليا من حساب المخزون في للزيادة .

أما في حالة إختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٠٠ - ١٣٣٠٠) . ويهجرى بهذا الفرق قيد مائال لتقيد بماليه ويمالج طرفه نفس للمعالجة .

٢ - هـ التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون:

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها ، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع ، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع . فإذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ، كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجودا في المخازن في نهاية الفترة ، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تتحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة إجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع أو المستخدم كما سبق ومرصناها في الفصل الثامن (٢٧٦ - ٢٧٧) ، وذلك بتوسط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم إثباتات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بمجمل حساب المخزون لدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) دائما ، يندرجان حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسوحاتها ومصاريف النقل للداخل والخارج المكتسب فيها

(في حـ / تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحمل عليه) .

أما النوع الثاني من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه مجرداً مستمراً أو دورياً . فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة في كمية أو في قيمة بعض عناصر المخزون . ويؤم في ظل هذه الأوضاع أن يقتصر ما يظهر من عجزون في اللزاية على ما يوجد في مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها فعلاً ، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلاً ، بصرف النظر عما نظره الدفاتر من أرصدة . ويلزم في هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها ، والعجز أو الزيادة غير المسموح بها والتي عادة ما تنتج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع ، ويلزم تقصي أسباب الأخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة المباح أو المستخدم كما يخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة . أما العجز غير المسموح به فيجعل المسئول عنه مديناً بقيمة حتى يتم البت فيه ، وإذا كان العجز ناتجاً عن ظروف طارئة أو قهريّة لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

ونفرض مثلاً توضيحاً لهذه الإجراءات أن نتائج الجرد الفعلي لمخازن منشأة النجاش لا إنتاج ونجارة الورق ، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدوري قد أسفرت عن الآتي :

العنصر	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساءلة	تاريخ الجرد
--------	------------	-----------------------	-------------

رقم لوح

١٢٣ رجيته مستمر عجز مسموح ١٨٤ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه ١/٢٢

٢٢٥ لب دوى صجر غير مسموح به ٤٧ بألة متفنة للأعمال ١٢/٢١
ولقت نظر أمين الخزن، تكلفتها ٧٠٠ جنيه .
٥١٠ سيور مستمر زيادة ٥٤ مقر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ، إذن ٧/١٢
صرف ١٣٤ في ٧/١٢ سجل في الدفاتر ولم
يصرف حيث تم إصلاح السير القديم .
١٢٢ رجيته مستمر زياده مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢
٤٠١ دوى مستمر صجر مسموح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠
جنيه ، دشت
٦/٢٥ ومستدعى هذه النتائج ضرورة إجراء قيود التسوية التالية .

في ١/٢٢ :

١٩٨ من / تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ إلى / مخازن المواد - رجيته

تسوية صجر مخازن الرجيته نتيجة الجرد المفاجئ - يوم ١/٢٢

في ٤/٢٢ :

٧٧ من / مخازن المواد - رجيته

٧٧ إلى / تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجيته نتيجة الجرد المفاجئ - يوم ٤/٢٢

في ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة - ورق

١٢٥٠ إلى / مخازن البضاعة - ورق

إببات صجر مخزون الورق بالدفتر نتيجة الجرد المفاجئ -

يوم ٦/٢٥

١٢/٣١ :

٥٤٠ من / مخزون للمهمات - ميور

٥٤٠ إلى / تكلفة للمهمات المستخدمة

تصحيح الخطأ في اثبات إذن الصرف رقم ١٣٤ في ٧/١٢
الذي لم يصرف .

٤٧٠٠ من / خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ إلى / مخزون للواد - لب

أليات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة في المبرد الدوري في ١٢/٣١

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بقسوة اللب) يجب أن يراعى عند
تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدوري . فإذا وجد
أن تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه ، فإن القيد
المنشئ للمخزون آخر الفترة والمؤدى إلى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن
يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لا تتضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ،
ثم بإجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون إلى ما هو موجود فعلا بخلاف التالف .

٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الأصول الثابتة هي عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض
الإنجاز فيها وإنما لاقتنائها أو لاستخدامها في الأنشطة المختلفة التي تقوم الوحدة
المحاسبية من أجلها . ويطلق عليها أصولاً ثابتة لأنها طويلة الأجل . ويمتد عمرها
إلى الأمام إلى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Assets
إلى عدد من المجموعات المستقر عليها المشروعات التجارية والصناعية وهي :
الأراضي ، والمباني ، والانشاءات والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ،

ومسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتوكيات ، والعدد والأدوات. ويضاف إلى ذلك في المشروعات الأخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة ، كالقوة الحيوانية في المشروعات الزراعية ، والقوة التعديلية في الصناعات الاستخراجية. وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة كميات الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكن مشكلة هذه الأصول في تقييمها ، أي تحديد القيمة للملائمة لها أو لخدمات والمنافع التي مازالت كاملة فيها في تاريخ التقييم السومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى إلى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وأدى في نفس الوقت إلى عديم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبني للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الأصول الثابتة طبقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء خصوصا منها ما يخص ما اقتضى من حررها الانتاجي من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الأصل في الصورة والمسكان للملائم للاستخدام ، أو تلك التي لا تؤدي إلى زيادة قدره أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبي للأصول الثابتة .

٣ - ١ - التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية :

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الرأسمالية Capital expenditures والمصروفات الجارية Current expenses من أهم القواعد المحاسبية التي يمتثلها لتحديد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية ، والتي ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى .

ويطلق على هذه القاعدة في كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية . غير أننا نحبذ الصياغة بعاليه لانه وإن كانت المصروفات expenses إيراداته فهي ليست رأسمالية . فالصرف يعني النفاذ مقابل إستفادة عاجلة ومتمتية ، بينما الأصول الرأسمالية فائدتها مستمرة في الحاضر والآجل ، ومن ثم فلا يصرف في سبيل الحصول عليها وإنما ينفق في سبيل ذلك . وتطبيقاً لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الأصل الثابت كل ما ينفق في سبيل الحصول على الأصل وإعداده وتجهيزه للاستخدام في المكان والصورة المتناسبة لذلك . وبالتالي يعتبر من تكلفة الأصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ، ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم البحرية والتركيب والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والمخبرين للآزمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل للحالة التي يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . أما الوقود والزيوت والقوى المحركة التي قد تلزم لتشغيل الأصل ، وتكلفة الصيانة المادية والدورية ، والإصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لإبقاء الأصل في حالة صالحة للاستخدام ، دون التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هي تلك التي تلزم لتشغيل الأصول والحفاظ عليها أو للحصول على الإيرادات خلال فترة محاسبية واحدة هي الفترة الجارية . وتقتل المصروفات الجارية في الحسابات الختامية لأغراض المقاصة بينها وبين ما ينتج عنها من إيرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر . أما النفقات الرأسمالية فتجعل حسابات الأصول مبدئية بها حتى تستنفد خدماتها أو تنال في العملية الإنتاجية فتتحول إلى مصروفات :

هذا وتتحول كل النفقات إلى مصروفات عند استنفاد خدمات الأصول التي

تؤدي هذه النفقات إلى اقتنائها في الأغراض التي اقتنيت من أجلها بأهلاكها أو استخدامها . ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الأصول الثابتة هي الأراضي، وهي الأصل الذي لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك في الاستخدام . وايمن من الضروري أن تكزن كل المصروفات في الأصل نفقات ، فالأجور مثلاً هي مصروفات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في العمليات التجارية المنتجة للإيرادات ، بينما هي نفقات إذ كانت في سبيل الحصول على خدمات العاملين في تركيب الآلات ، أو في إنشاء المباني أو الطرق مثلاً .

وتؤدي عدم الدقة في التفرقة بين المصروفات التجارية والنفقات الرأسمالية إلى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح أو الخسائر الناتجة من هذه المقابلة . وتؤدي المعالجة المحاسبية لنفقة رأسمالية باعتبار أنها مصروف جاري إلى تضخيم المصروفات ومن ثم إنقاص الأرباح أو زيادة الخسائر بالإضافة إلى تخفيض قيمة الأصول . كما يؤدي اعتبار مصروفاً جارياً نفقة رأسمالية إلى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح أو تخفيض الخسائر بالإضافة إلى تضخيم الأصول . ويمتد أثر ذلك الحال إلى عدد من الفترات المحاسبية .

٣ - ب . الطرق المحاسبية الشائعة لأهلاك الأصول الثابتة :

يتم تقييم الأصول الثابتة محاسبياً بالتكلفة التاريخية عموماً منها الأهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل في العمليات الانتاجية ونتيجة للتقادم الزمني . وقد سبق أن عرفنا الأهلاك محاسبياً بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة .

وحيث أن خدمات الأصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية تتحدد بطول العمر الانتاجي الاقتصادي للأصل ، وحيث أن الأصول الثابتة متنوعة

واستخداماتها متعددة ومتباينة ، فإن أثر كل ذلك على قيمة المنافع المستفيدة وقيمة المنافع الباقية والتي مازالت متوقعة من الأصل الواحد في الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية البديلة لحساب الاهلاك في ظل التعريف السابق له بكل لها مزاياها وعيوبها ، وكل تصلح من غيرها للاستخدام في ظروف معينة . ويتطلب تطبيق أي من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

- ١ — تكلفة الأصل المرغوب أهلاكه .
- ٢ — العمر الاتجاعي الاقتصادي المقدّر للأصل .
- ٣ — الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التي يعمل في ظلها الأصل .
- ٤ — تاريخ بدء استخدام الأصل في العمليات الاتجاعية أو في الأغراض التي تم اقتناء الأصل لتحقيقها .

وسوف نقنول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية :

- طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method
- طرق القسط المتناقص Declining Depreciation Methods
- طريقة معدل التناقص Depletion Rate Method

وسوف نقنول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

٣-١- طريقة القسط الثابت :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعني أن كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام . وقبلما تتوافر هذه الافتراضات في معظم الأصول الثابتة في الحياة العملية . وربما يعتبر الأصل الأكثر ملاءمة لتطبيقها

هو المباني ، غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام عملا في جميع الأصول الثابتة ،
وهي الطريقة الوحيدة المستخدمة في النظام المحاسبي الموحد في مصر . ويتم حساب
الاهلاك السنوي للأصل القابل للاهلاك طبقا لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :
[تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة أو كنفاية] ÷ عدد سنوات العمر
الانتاجي للمقدر للأصل = الاهلاك السنوي .

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالآتي :
مباني وإنشاءات ٤٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٩٨٣٠٠ جنيه ، سيارات نقل
٦٢١٠٠ جنيه ، وقد بدى في استخدام المباني والآلات والمعدات في ١/٤/١٩٧٩
بينما بدى في استخدام السيارات في ١/١٠/١٩٧٩ ، وتقدر قيمة هذه الأصول
كخردة أو كنفاية كالآتي : مباني ٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٨٣٠٠ جنيه ،
سيارات ١٢١٠٠ جنيه ، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الأصول
بالآتي : مباني ٤٠ سنة ، آلات ومعدات ٩ سنوات ، سيارات نقل ٥ سنوات ،
وكانت السنة المالية تنتهى في ١٢/٣١ من كل عام ، فإن إهلاك كل من هذه الأصول
طبقا لطريقة القسط الثابت يكون كالآتي :

$$\frac{\text{التكلفة - القيمة كخردة أو كنفاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجي}} = \text{الاهلاك السنوي}$$

$$\text{الاهلاك السنوي للمباني} = \frac{٤٢٥٠٠ - ٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك المباني لسنة ٧٩} = \frac{٩}{١٢} \times ١٠٠٠ = ٧٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك السنوي للآلات} = \frac{٩٨٣٠٠ - ٨٣٠٠}{٩} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات لسنة ٧٩} = \frac{9}{12} \times 10000 = 7500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الإهلاك السنوي للسيارات} = \frac{12100 - 62100}{5} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك السيارات لسنة ٧٩} = \frac{3}{12} \times 10000 = 2500 \text{ جنيه}$$

وتم قيد الإهلاك كالمادة يحمل حساب الإهلاك مدينا وحساب مخصص الإهلاك دائنا لكل نوع من الأصول بصفة مستقلة بقيد نسوية. ثم يقفل حساب الإهلاك في حساب الانتاج أو التوزيع أو حساب الأرباح والخسائر ، ويظهر المخصص مطروحا طرعا شكليا من الأصل الخاص به في الميزانية .

هذا ويلاحظ أن السنة قد تحملت بالإهلاك بما يعادل عدد أشهر استفادتها من الأصل .نسوبة إلى عدد أشهر السنة . وإذا حدث وأخافت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٠ ما بلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وأتدر حياته الانتاجية ١٢ سنة ، وبدأ استغداه في ١٩٧٠/٧/١ . فإن رصيد الآلات بالكلفة في الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه . ويتم حساب الإهلاك الآلات والمعدات عن عام ١٩٨٠ في ٨٠/١٢/٢١ كالآتي :

$$\text{إهلاك الآلات الأصلية (عن سنة كاملة)} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات المضاعة} = \frac{6}{12} \times \left(\frac{7200 - 67200}{12} \right) = 2500$$

$$\text{إهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٠} = 12500$$

و يحمل حساب إهلاك الآلات والمعدات مدينا بالمبلغ ليقتل بعد ذلك في الحساب الختامي الملائم مقابل حمل حساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائنا .

ليصبح رصيده ٢٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات في جانب الأصول بالطرح الشكلي في البرازيل .

وبعد انقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كنقطة .

٣ - ب - ٤ - طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الاصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل عن السنوات الأخيرة . ذلك لأن الاصل يكون في حالة أفضل وهو مازال بعد جديدا مما يكون عليه عندما يقترب من الترخيد وبالتالي فيجب أن تتحمل السنوات الأولى بأهلاك أكبر من السنوات الأخيرة ، وبذلك يصبح قسط الاهلاك السنوي متناقصا . ولأننا في أن هذه الطريقة تفضل عن طريقة القسط الثابت منطقيا واقتصاديا في ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الرامنة ، كما تلجأ إلى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة في الولايات المتحدة حيث يترتب على اتباعها أعباء ضريبية أقل . ويمكن حساب القسط المتناقص بعدد من الطرق تناول منها إثنين بالشرح المختصر ، ١ - طريقة الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع أرقام السنوات Some of the years' digits Method .

١ - طريقة الاهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوي بطريقة القسط الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك إلى مجموع التكلفة المراد اهلاكها ، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوي على الرصيد المتناقص للاصل . ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن إحدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها في حالة معدة للاستخدام ٤٠٠٠٠ جنيه ويقدر عمرها

الاتجاني بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدأ استخدامها في ١٩٧٧/١/١ ، ونقضى السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام ، ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كآآى :

$$(١) \text{ الاهلاك السنوى بالقسط الثابت } = \frac{٤٠٠٠ - \text{صفر}}{٥} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$(٢) \text{ نسبة الاهلاك للقيمة القابلة للاهلاك } = \frac{٨٠٠٠}{٤٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠\%$$

$$(٣) \text{ نسبة الاهلاك المعجل } = ٢ \times ٢٠\% = ٤٠\%$$

ويتم حساب الاهلاك السنوى كآآى :

نهاية السنة القيمة الخاضعة للنسبة الاهلاك السنوى الرصيد المتبقى يخصص الاهلاك للاهلاك

سنة	القيمة الخاضعة للاهلاك	النسبة الاهلاك السنوى	الرصيد المتبقى	الخصص
١	٤٠٠٠٠	٤٠٪	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠
٢	٢٤٠٠٠	٤٠٪	٩٦٠٠	١٤٤٠٠
٣	١٤٤٠٠	٤٠٪	٥٧٦٠	٨٦٤٠
٤	٨٦٤٠	٤٠٪	٣٤٥٦	٥١٨
٥	٥١٨٤	٤٠٪	٢٠٧٤	٣١١٠

ويتم حساب الاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل ، كما هو واضح من الجدول ،

على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم مجمع الاهلاك (خصص الاهلاك) .

فى نهاية السنة الثالثة مثلاً تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه

وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الأصل التاريخية ومى ٤٠٠٠٠ جنيه خصوصاً

منها رصيد يخصص الاهلاك فى بداية السنة الثالثة والذي يمثل مجمل اهلاك السنة

$$\text{الاول والثانية} (٢٠٦٠٠ = ٩٦٠٠ + ١٦٠٠٠) .$$

هذا ويطلق محاسبيا على التكلفة التاريخية للأصل غصن أو ما نمنها غصن الأصل
اصطلاح والقيمة الدفترية، وهي قيمة متناقصة بمرور الزمن بزيادة رصيد غصن
الأصل، وهي القيمة التي تخضع للأصل بنسبة الأصل المعجل .
ويلاحظ أن الرصيد الخاضع للأصل في ظل طريقة الأصل المعجل لا يصل
إلى الصفر إلا في مالا نهاية . وبالتالي فإذا كان الأصل قيمة متوقعة محددة كنهاية
أو كنقطة فيجب وقف حساب الأصل عليه عندما يصل رصيده إلى هذه القيمة.
ويمكن التغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الأصل التي تطبق على الرصيد
المتناقص من طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الأصل المعجل} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{القيمة كنهاية}}{\text{تكلفة الأصل}}}$$

حيث n هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للأصل .

فلو فرضنا مثلاً أن شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ
١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجي بأربع سنوات، وتقدر
قيمتها كنقطة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه، فإن نسبة الأصل المعجل تكون كالآتي :

$$\text{نسبة الأصل المعجل} = 1 - \sqrt[4]{\frac{1296}{10000}}$$

$$1 - \sqrt[4]{\frac{1296}{10000}} = 1 - \frac{1}{10} = \frac{9}{10} = 90\%$$

ويكون أصل السيارة ومجموع الإهلاك والقيمة الدفترية كالآتي :

السنة	القيمة الدفترية	النسبة	الاهلاك السنوى	مجموع الاهلاك
١	١٠٠٠٠	٪٤٠	٤٠٠٠ -	٤٠٠٠
٢	٦٠٠٠	٪٤٠	٢٤٠٠	٦٤٠٠
٣	٣٦٠٠	٪٤٠	١٤٤٠	٧٨٤٠
٤	٢١٦٠	٪٤٠	٨٦٤	٨٧٠٤

القيمة كفاية ١٢٩٦

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تزدى إلى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كفاية ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كفاية صفر. وهذا يعنى أن تكلفة الأصل تحمل للسنة الأولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر أيضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الاهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

ب - طريقة مجموع أرقام السنوات :

يتحدد الاهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية : (١) محدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للأصل ، (٢) تضع هذه السنوات فى صورة سلسلة رقمية متتالية ، (٣) نقوم بمجموع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما لنسب الاهلاك السنوية ، (٤) نقوم بابدال أرقام السلسلة بمبتدئين بالرقم الأكبر ومتمتين بالرقم الأصغر ، (٥) تضع مجموع أرقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا المبدول ، (٦) يحسب الاهلاك السنوى بضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الأصل بمبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الأولى ومتمتين بالكسر الأصغر السنة الأخيرة ، ليحدد الاهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة أن إحدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلى بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمسة سنوات دون قيمة كثرودة.

وكان الحاسب معددا للاستخدام في ١٩٧٩/٤/١، وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام، وطبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات يتم حساب املاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب أولا كالآتي:

$$\text{عدد السنوات: } 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

(الخطوات من ١ الى ٥).

$$\text{نسبة الاهلاك: } \frac{0}{15}, \frac{1}{15}, \frac{2}{15}, \frac{3}{15}, \frac{4}{15} \text{ (الخطوات ١، ٢، ٣، ٤، ٥).}$$

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب، وكذلك ما تحمله به كل سنة مالية كالآتي:

السنة من عمر الحاسب	قسط الاهلاك عن السنة من عمر الحاسب	السنة المالية المتبقية في	قسط الاهلاك الخاص بالسنة المالية	خصم الاهلاك
١	$20000 = \frac{0}{15} \times 60000$	٧٩/١٢/٣١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	$16000 = \frac{1}{15} \times 60000$	٨٠/١٢/٣١	١٧٠٠٠	٣٢٠٠٠
٣	$12000 = \frac{2}{15} \times 60000$	٨١/١٢/٣١	١٣٠٠٠	٤٥٠٠٠
٤	$8000 = \frac{3}{15} \times 60000$	٨٢/١٢/٣١	٩٠٠٠	٥٤٠٠٠
٥	$4000 = \frac{4}{15} \times 60000$	٨٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	٥٩٠٠٠
مجموع	$60000 = \frac{1}{15} \times 60000$	٨٤/١٢/٣١	١٠٠٠	٦٠٠٠٠

هذا ويلاحظ أن السنة الأولى من العمر الانتاجي للأصل تتحمل بأهلاك
يماثل ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات العمر الانتاجي، كما تتحمل
السنة الثانية ما يساوي ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في (عدد سنوات العمر
الانتاجي - ١) ... وهكذا .

أي أن إهلاك كل سنة (و) من العمر الانتاجي للأصل ن إذا كان إهلاك
السنة الأخيرة ع يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث ك ترمز للأهلاك
السنوي .

$$كو = ك ع \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد ك إذا كانت التكلفة للراد إهلاكها (ت) بالمعادلة التالية:

$$ك ع = ت \times \left[\frac{١}{ن - و + ١} \right]$$

وقد تم تحديد الإهلاك الذي تتحمل به كل سنة مالية للشال الوارد به إليه على
حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذي تم تحديد إهلاكها بطريقة
مجموع أرقام السنوات ؛ كالآتي:
السنة المالية المنتهية في :

٧٩/١٢/٣١ استفادات بتسعة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب

$$\text{فيكون الإهلاك الخاص بها} = ٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

٨٠/١٢/٣١ استفادات ثلاثة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون

$$\text{الإهلاك من هذه الشهور الثلاثة} = ٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٥٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

واستفادت بتسعة شهور من السنة التالية من عمر الحاسب ، فيكون الاهلاك

$$\text{عن الشهور التسعة} = 16000 \times \frac{9}{17} = 12000 \text{ جنيه}$$

$$\text{فيكون اهلاك سنة ٨٠} = 12000 + 5000 = 17000 \text{ جنيه}$$

٨٤/١٢/٣١ استفادت بالثلاث شهور الأخيرة من السنة الأخيرة من عمر الحاسب

$$\text{فيكون الاهلاك الذي تتحمل به} = 4000 \times \frac{3}{17} = 1000 \text{ جنيه}$$

وتتميز طرق القسط للتناقص عموماً على طريقة القسط الثابت بالآراء التالية:

١ - تؤدي إلى أن الاهلاك السنوي ، ولو أنه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب في القيمة النقص في القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقاعد التقني ، عن طريقة القسط الثابت .

٢ - تؤدي إلى تخصيص تكلفة الأصل بصورة أكثر عدالة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الأصل في السنوات الأولى من حياته الإنتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الأخيرة التي تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة إنتاجية أقل .

٣ - تؤدي إلى تحقيق مزايا ضريبية أفضل في السنوات الأولى من عمر الأصل حيث يرتفع الاهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التي توجه لحساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموماً ، وهو موضوع دراسات متقدمة .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك في ظل طرق القسط للتناقص عما سبق

ذكره في طريقة القسط الثابت . فيجعل حساب الاهلاك مدبناً بما يخص الفترة

مقابل جعل حساب مخصص الاهلاك دائناً . ثم يقلل حساب الاهلاك في الحساب

المتنامي للماش . ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاصل الخاص به في جانب الاصول من الميزانية ، وينتج حاصل الطرح ما يطلق عليه القيمة الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

٣ - ب - ٣ - طريقة معدل التناقص

ويطلق عليها أيضا طريقة الانتاج في حساب الاهلاك . ويرتبط حساب الاهلاك في هذه الطريقة بالانتاجية المستفيدة من الانتاجية السكاملة بالأصل على مدار حياته الانتاجية للتوقعة ، بمعنى انه مثلا إذا كان يقدر سيارة أن تمشي لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر ، وتم استخدامها في السنة الأولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلو متر ، والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، .. وهكذا فإن ما تتحمل به هذه السنوات الثلاث ، من تكلفة السيارة ، يفرض أن هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآتي :

السنة	التكلفة	معدل التناقص	الاهلاك	مخصص الاهلاك
—	—	—	—	—
١	١٠٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
		١٠٠٠٠٠		
٢	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٢٠٠
		١٠٠٠٠٠		
٣	١٠٠٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٣٨٠٠
		١٠٠٠٠٠		
.	١٠٠٠٠	.	.	.
.
.
.
ن	.	.	.	١٠٠٠٠

وتؤدى هذه الطريقة إلى ربط تكلفة الاهلاك بمعدل الاستخدام السنوى ،
ومن ثم لاتأخذ فى الاعتبار التقادم الزمنى والتقى ، فالسيارة عمره سنوات
المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لاساوى بالتأكيد نفس الماركة عمر ستة أو سبعة
المستخدمة لنفس المسافة .

إلا أن هذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة التعدينية
والبتروية ، مثل مناجم الذهب والنفضة والحديد والفوسفات ومخزون
البترول الخام .

وإذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فإنه لا يتم عادة تكوين
منخصص للاهلاك . بل يحسب حساب الأصل المستنفد جزء منه دائما بالقيمة
المستنفدة مباشرة . فإذا افترضنا مثلاً أن مخزون البترول الخام فى جمهورية مصر
الغربية فى ١/١/٧٩ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وأنه خلال سنة ١٩٧٩ قد تم
استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بـ ١٠
جنيه ، فإن قيمة المستنفد عن سنة ١٩٧٩ تصبح :

$$١٠٠٠٠٠٠ \text{ برميل} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون التبدل اللازم كالتالى :

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ من } / \text{ تكلفة المستنفد من مخزون البترول الخام}$$

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ إلى } / \text{ قيمة مخزون البترول الخام}$$

وتقتصر قيمة المخزون فى ميزانية المهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه
فى ١/١/٧٩ إلى ١٩٠ مليون جنيه فى ١/٢/٧٩ ، كما يقلل حساب تكلفة المستنفد
فى حساب الانتاج .

٣ - ٢ - الأرباح وحسابات الرأسمالية وتغيريد الأصول الثابتة :

عندما يتم بيع الأصول الثابتة يتم نقل عن قيمتها المدفوعة فى تاريخ بيع

فإن الفرق يطلق عليه محاسيبا وخسائر وأرباحية ، كما أنه يتم تفريد الأصول الثابتة القابلة للإهلاك عند انتهاء حياتها الإنتاجية، أو قبل ذلك في بعض الأحيان، بما يستدعى ضرورة تعديل القيمة الدفترية باستبعاد ماتم تخريده . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة .

المثال الأول : عن الحسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت :

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبائيك المعدنية في ١٩٧٥/٢/٢٧ . وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها في ١٩٧٥/٧/١ . وقد تم شراء الآلة من النمسا بما يعادل ٣٦٠٠٠ جنيه مصري تسليم ميناء الاسكندرية سددت باستلام المستندات ، وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخلص ٢٦٠٠ جنيه سددت نقدا في ٧٥/٣/٢٩ ، كما بلغت مصاريف نقل الآلة وإعداد قواعدها وتركيبها ٣٢٠٠ جنيه نقدا ، ويقدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات ، تقدر قيمتها خردة بعدها بمبلغ ١٨٠٠ جنيه . وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت . وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام . غير أن الشركة قررت في ٧٨/٩/٢٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة . وقد قامت الشركة ببيع الآلة في هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب : توضيح للمعالجة المحاسبية للملحمة هذه العمليات وتوضيح الحسابات اللازمة في تاريخ بيع الآلة .

أولا : إثبات تكلفة الآلة وإعدادها للاستخدام سنة ١٩٧٥ :

٣٦٠٠٠	من ح/ الآلة	٧٥/٢/٢٧
٣٦٠٠٠	إلى ح/ التقديرات	
	شحن الشراء	

٧٥/٣/٢٩	من / الآلة	٢٦٠٠
	إلى / النقدية	٢٦٠٠
	الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص	
٧٥/٧/١	من / الآلة	٢٢٠٠
	إلى / النقدية	٢٢٠٠
	مصاريف التركيب	

وبذلك يظهر حساب الآلة وصياداً مديناً بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه في ٧٥/٧/١ أربع بدى التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوى على أساس طريقة القسط الثابت كالتالى :

$$\text{قسط الاهلاك السنوى} = \frac{٤١٨٠٠ - ١٨٠٠}{٥} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ولما كانت سنة ٧٥ لم تستفيد إلا بنصف سنة فهي تحمّل باهلاك = ٤٠٠٠ جنيه حيث يكون قيد التسوية في ٧٥/١٢/٣١ كالتالى :

$$\begin{aligned} & ٤٠٠٠ \text{ من / اهلاك الآلة} \\ & \text{إلى / مخصص اهلاك الآلة} \end{aligned}$$

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٣١

ويقفل / اهلاك الآلة في حساب الانتاج أو التشغيل بحمل / الاهلاك دائماً و/ الانتاج أو التشغيل عن سنة ١٩٧٥ مديناً .

ويخصص وصيد مخصص الاهلاك (٤٠٠٠ جنيه) من / الألفى الاصول الثابتة في الميزانية ليبقى فيها القيمة الدفترية في ٧٥/١٢/٣١ يبلغ ٢٧٨٠٠ جنيه . وحيث تم بيع الآلة في ٧٨/٩/٢٠ ، فإن كل من السنتان ١٩٧٧ ، ١٩٧٦ تحمّل بالاهلاك سنة كاملة . ويجرى قيد عاقل القيد بماله لإببات التسوية ، ثم يجرى اقتطاع الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ٧٦/١٢/٣١ ، وفى ٧٧/١٢/٣١ .

. ويصبح رصيد حساب مخصص الاهلاك في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه
(٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية للآلة في نفس التاريخ
٢١٨٠٠ جنيه .

. وفي سنة ٧٨ التي تم في ٩/٣٠ منها بيع الآلة يتم اجراء القيود التالية في تاريخ البيع .
— حساب الاهلاك عن الفترة من ٧٨/١/١ حتى تاريخ البيع ٧٨/٩/٣٠
وتسوية المخصص .

$$\begin{array}{rcl} \text{الاهلاك عن ٩ شهور} & = & \frac{9}{12} \times ٨٠٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ جنيه} \\ ٦٠٠٠ & \text{من} & \text{ح/ الاهلاك} \\ ٧٨/١/٣٠ & & \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} ٦٠٠٠ & \text{إلى} & \text{ح/ مخصص إهلاك الآلة} \end{array}$$

وبقرجل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .
وحيث تم بيع الآلة فإنه لا يصبح هناك مبررا لوجود المخصص الخاص بها ،
وبالتالي يقلل حساب المخصص في ح/ الآلة بالقيد التالي :

$$\begin{array}{rcl} ٢٦٠٠٠ & \text{من} & \text{ح/ مخصص إهلاك الآلة} \\ & & ٧٨/٩/٣٠ \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} ٢٦٠٠٠ & \text{إلى} & \text{ح/ الآلة} \end{array}$$

ويصبح رصيد حساب الآلة مساويا لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ويبلغ
١٥٨٠٠ جنيه . وحيث أن الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، فإن الشركة
تكون قد حققت خسارة رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم إقفال حساب الآلة
بأليات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالي :

$$\begin{array}{rcl} ١٠٠٠٠ & \text{ح/ التقديرية (أو ح/ للدينين)} & \text{بشن البيع} \\ ٥٨٠٠ & \text{ح/ الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية)} & \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} ١٥٨٠٠ & \text{إلى} & \text{ح/ الآلة} \end{array}$$

ويقتل ج/ الأهلاك في ح/ التشغيل أو ح/ الانتاج، ويقتل ح/ الخسائر الرأسمالية في ح/ الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات (كما سيرد فيما بعد)، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٧٨/١٢/٣١. ويظهر حساب الآلة وح/ منخصص الأهلاك وح/ الخسائر الرأسمالية في ٧٨/٩/٣٠ بعد التسوية وأرباح البيع كالآتي :

منه	ح/ الآلة	هـ
٤١٨٠٠	رصيد	٧٨/١/١
	من ح/ غنص الأهلاك	٧٨/٩/٣٠ ٢٦٠٠٠
	من ح/ التقديرة	٧٨/٩/٣٠ ١٠٠٠٠
	من ح/ الخسائر الرأسمالية	٧٨/٩/٣٠ ٥٨٠٠
٤١٨٠٠		٤١٨٠٠

ح/ غنص أهلاك الآلة

٢٦٠٠٠	ح/ الآلة	٧٨/٩/٣٠	رصيد	٧٨/١/١
	من ح/ الأهلاك	٧٨/٩/٣٠ ٢٦٠٠٠		
٢٦٠٠٠				

منه ح/ الخسائر الرأسمالية هـ

٥٨٠٠	ح/ الآلة	٧٨/٩/٣٠	يقتل في ح/ أخ في ١٢/٣١
٥٨٠٠			

ومن المدير بالذكر أنه كان من الممكن توسيط حساب لبيع الآلة يقتل فيه رصيد أول الفترة بـ ٥٨٠٠ وغنص الأهلاك بعد التسوية ويجعل دائناً بشن بيع الآلة ، لتحديد رصيده بعد ذلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تقتل في ح/

الأرباح والخسائر في نهاية العام . وسوف تعالج المثال التالي بهذه الطريقة .

المثال الثاني : عن الأرباح الرأسمالية وطريقة الإهلاك المعجل :

أشترت إحدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن في حالة معدة للاستخدام في ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وأودعتها من الخارج من جبرك الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الانتاجي بخمس سنوات تنتهي في ٨١/٩/٣٠ ، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر إهلاك السيارة بطريقة الإهلاك المعجل . وفي ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة وإستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦٠ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر إهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات ، وقدرت قيمتها البعثة بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . المطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى يعبرها بتوسط حساب السيارة المباعة ، وإظهار ما يلزم من مسويات كما يجب إجرامها في ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام .

أولا : إثبات شراء السيارة في ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الإهلاك السنوي .

عند شراء السيارة يتم إثبات التقييد التالي :

١٩٧٦/٩/٣٠ من / السيارة ٥٤٠٠٠
 الى / التقديمية (أو الدائنين) ٥٤٠٠٠

ويتم حساب الإهلاك كالاتي :

١ - نسبة القسط الثابت : قسط الإهلاك السنوي = $\frac{٦٠٠٠ - ٥٤٠٠٠}{٩٦٠٠}$ =

$$\frac{9600}{48000} = \text{نسبة القسط الثابت} = 20\% = 100 \times 20\%$$

$$2 \times 20\% = 40\% \text{ نسبة الاهلاك للمعدل}$$

نصيب الاهلاك في تاريخ نهاية السنة للمالية	نصيب السنة للمالية من الاهلاك	قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة	السنة من القيمة المقتوية	جنيه	جنيه
٥٤٠٠	٥٤٠٠	٧٦/١٢/٣١	٢١٦٠٠	٤٠٪	٥٤٠٠٠
٢٤٨٤٠	١٦٢٠٠ ٣٢٤٠	٧٧/١٢/٣١	١٢٩٦٠	٤٠٪	٣٢٤٠٠
٣٦٥٠٤	٩٧٢٠ ١٩٤٤	٧٨/١٢/٣١	٧٧٧٦	٤٠٪	١٩٤٤٠
٤٣٥٠٢	٥٨٣٢ ١١٦٦	٧٩/١٢/٣١	٤٦٦٤	٤٠٪	١١٦٦٠
٤٧٢٥٠	٣٤٩٨ ٢٥٠	٨٠/١٢/٣١	١٠٠٠	فرق	٧٠٠٠
٤٨٠٠٠	٧٥٠	٨١/١٢/٣١			٦٠٠٠ الرصيد

وبلاحظ أن اهلاك سنة ١٩٧٩ لمدة ثلاثة شهور ، أي ٢١٦٠٠ $\times \frac{3}{12}$

$$= ٥٤٠٠ \text{ جنيه} \cdot \text{بينما اهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا، منها:}$$

$$\frac{9}{12} \times ٢١٦٠٠ = \text{٩ شهور من السنة الأولى من عمر السيارة إهلاكها}$$

$$= ١٦٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\frac{2}{12} \times 12960 = \text{عمر السيارة إهلاكها}$$

$$= 2240 \text{ جنيه}$$

١٩٤٤٠ جنيه

الاهلاك التي تتحمل به سنة ١٩٧٧

كما يلاحظ أن ماتم إهلاكها في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه وهو أقل من ٤٠٪ من القيمة الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية في بداية العام والقيمة المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

ثانياً : مسوية مخصص الاهلاك سنوياً :

يتم إثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ ومسوية المخصص بالتد التالى :

٧٦/١٢/٣١

من / اهلاك السيارة

٥٤٠٠

الى / مخصص اهلاك السيارة

٥٤٠٠

ويقلل حساب الاهلاك في حساب الانتاج أو التشغيل (منشأة صناعية) أو الأرباح والخسائر (منشأة تجارية) ، ويظهر المخصص مطروحاً من رصيد السيارة طرحاً شاكلاً يعطى قيمة دفترية لها في ٧٦/١٢/٣١ يبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه في الأصول الثابتة في للبرازية .

ويتم إجراء نفس القيد السابق في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه ، ويقلل الاهلاك في الحساب الختائى للملازم (على حسب طبيعة النشاط) .

ويتم إجراء نفس القيد في ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنيه ويعالج نفس المعالجة السابقة .

ويتم إجراء نفس التقيد في ٧٩/١٢/٢١ بمبلغ ٦٩٩٨ جنيه ليصبح رصيد
المخصص ٤٣٥٠٢ جنيه ، وفي ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٣٧٤٨ جنيه ليصبح رصيد
المخصص في تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيه .

ثالثاً : إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص وإقفال الحسابات في
٨٠/١٢/٢١

سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب للأجل الثابت المباع ، وهو في
هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القبول الدفعية في ٨٠/١٢/٢١ تاريخ
بيع السيارة بفرض البيع تم نقداً ، وبفرض دفعة تجارية كالآتي :

٣٧٤٨	من ح/ اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٢١
٣٧٤٨	الى ح/ مخصص اهلاك السيارة	

٥٤٠٠٠	من ح/ السيارة المباعة	٨٠/١٢/٢١
٥٤٠٠٠	الى ح/ السيارة	

إقفال حساب السيارة في حساب السيارة المباعة

٤٧٢٥٠	من ح/ مخصص اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٢١
٧٢٥٠	الى ح/ السيارة المباعة	

إقفال مخصص اهلاك السيارة في السيارة المباعة

١٠٠٠٠	من ح/ التقديرات	٨٠/١٢/٢١
١٠٠٠٠	الى ح/ السيارة المباعة	

تم بيع السيارة

٠٠٤٨ من / الأرباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١
 ٣٧٤٨ إلى / أملاك السيارة
 أملاك السيارة عن العام

٣٢٥٠ من / السيارة للبيع ٨٠/١٢/٣١
 ٣٢٥٠ إلى / الأرباح الرأسمالية

أرباح بيع السيارة
 ٣٢٥٠ من / الأرباح الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١
 ٣٢٥٠ إلى / الأرباح والخسائر
 أقفال / الأرباح الرأسمالية

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة للبيع وحساب
 الأرباح الرأسمالية في ٨٠/١٢/٣١ به التدوية والاقفال كالآتي :

ح/ السيارة	
٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ السيارة للبيع
٥٤٠٠٠	٨٠/ ١/ ١
٥٤٠٠٠	
٥٤٠٠٠	

له

ح/ مخصص أملاك السيارة

منه

٨٠/ ١/ ١	رصيد	٤٣٥٠٠	٨٠/ ١٢/ ٣١	إلى ح/ السيارة للبيع	٤٧٢٥٠
٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ الأملاك	٢٧٤٨			
		٤٧٢٥٠			٤٧٢٥٠

منه	ح/ السيارة للبيع	له
٥٤٠٠٠	الى ح/ السيارة ٨٠/١٢/٣١ ٢٧٢٥٠	من ح/ غصص إهلاك السيارة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠	الى ح/ الأنتاج الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١ ١٠٠٠٠	من ح/ التقديية ٨٠/١٢/٣١
٥٧٢٥٠	٥٧٢٥٠	
منه	ح/ الأرباح والرأسالية	له
٣٢٥٠	الى ح/ الأرباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١ ٣٢٥٠	من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠	٣٢٥٠	

راجعا التسويات الواجب إجرائها في ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة :
يحمل ح/ السيارة مدينا في ٨٠ / ١٢ / ٣١ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠
جنبه مقابل حمل ح/ التقديية (أو الماتون) دائنا . وبلاحظ أن سنوات عمر
السيارة تتشئ مع السنوات المالية ..

ويتم حساب الأهلاك عن سنة ٨١ كالآتي :

$$\text{مجموع أرقام السنوات} = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥$$

$$\text{أهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (١٩٨١)} = (١٦٠٠٠ - ١٠٦٠٠٠) \times \frac{٥}{١٥}$$

$$\text{جنبه} = ٣٠٠٠٠$$

ويجرى إثبات التيد التالي :

$$\begin{array}{lcl} ٣٠٠٠٠ & \text{من ح/ إهلاك السيارة} & ٨١/١٢/٣١ \\ ٣٠٠٠٠ & \text{إلى ح/ غصص إهلاك السيارة} & \end{array}$$

ثم يقفل ح/ الأهلاك في حساب الأرباح والخسائر في ٨١/١٢/٣١ ويظهر
غصص الأهلاك بطروسا من ح/ السيارة في الميزانية .

المثال الثالث: تفريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها:

بلغ رصيد الإلات لدى شركة الشرق لتصنيع الآلات في ١/١/١٩٨٠ مبلغ ٣٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد محصل الاهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في نفس التاريخ . وفي ٣٠/٣/١٩٨٠ تم تفريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في ١/١/٨٠ بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠٪ سنوياً . وفي ٣٠/٥/٨٠ تم تركيب آلة جديدة عمل الآلة المفردة بلفت جملة تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في ١/٦/٨٠ . وقد قرر اهلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠٪ سنوياً دون قيمة كثررة وفي ٢٥/٩ تم بيع الآلة السابق تفريدها في ٣/٣ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقداً . للتلويب : إجراء ما يلزم من قيود دفترية لإثبات ما تقدم ، وحساب الاهلاك عن عام ١٩٨٠ . حساب : بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الاهلاك وبنفس المعدل ، ومصور حساب الآلات وحساب محصل الاهلاك كما يظهر في ٢١/١٢/٨٠ بعد اتمام التسويات .

أولاً : إثبات تفريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :

إذا تم تفريد أصل من الأصول الثابتة قبل إتمام بيعه فإن القيمة الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب عزن المفردة إلى أن يتم البيع .

وحيث تم تفريد الآلة في ٣٠/٣ فإنه يصبح من الواجب حساب اهلاكها لمدة ثلاثة شهور . ويتم حساب الاهلاك كالآتي :

$$جنيه ٢٣٠٠ = \frac{٢٠}{١٠٠} \times ١١٥٠٠$$

ويجوز إثبات القيد التالي عند التفريد:

٢٣٠٠ من ح/ الاملاك - آلات ٨٠/٣/٣٠
٢٣٠٠ الى ح/ مخصص الاملاك - آلات

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضروري إقفال حساب مخصص الاملاك الخاص بها في حساب الآلات ، حتى يظل في حساب الآلات القيمة الدفترية للآلة التي على أساسها يتم التخريد .

فيتضح من البيانات بماله أن رصيد الجزء من مخصص املاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ في ٨٠/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ - ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه ، فإذا أضفنا إلى ذلك املاك الآلة من الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه ، لتصبح قيمتها الدفترية في تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيه . ويتم تخريد الآلة بإجراء القيود التالية :

٢٧٥٠٠ من ح/ مخصص الاملاك - آلات ٨٠/٣/٣٠
٢٠٥٠٠ الى ح/ الآلات

٩٢٠٠ من ح/ مخزون المخردة ٨٠/٢/٣٠
٩٢٠٠ الى ح/ الآلات

ويتم اثبات تكلفة الآلة الجديدة كالتالي :

٦٠٠٠٠ من ح/ الآلات ٨٠/٥/٣٠
٦٠٠٠٠ الى ح/ التقديرات (أو العائنون)

لأنها : اثبات بيع الآلة المخردة :

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالتالي :

١٠٤٠٠ من ح/ لتقديرات ٨٠/٩/٣٠
الى مذكرتين

٩٢٠٠ ح/ مخزون المخردة (بتكلفة التخريد)
١٢٠٠ ح/ الارباح الرأسمالية (بقيمة الارباح)

ثالثاً : حساب املاك ١٩٨٠ واجراء التسويات :

يلزم حساب املاك ما تبقى من قيمة دفقيرة للالات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تملاك بطريقة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تملاك بطريقة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٥٢٩٠٠ - ٢٩٧٠٠ = ٣٢٣٢٠٠ جنيه . ويبلغ رصيد مخصص املاك الآلات القديمة بعد التخريد الاق :

١٧٢١٠٠ جنيه

الرصيد في ١/١

٢٣٠٠ جنيه

+ املاك الآلة المخردة عن ٣ شهور

١٧٤٤٠٠ جنيه

٢٠٥٠٠ جنيه

- ما يخص الآلة المخردة

١٥٢٩٠٠ جنيه

رصيد المخصص بعد التخريد

وبالتالى تكون القيمة الدفقرية للالات القديمة بعد التخريد : ٣٢٣٢٠٠ -

١٥٢٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه . ويبلغ قسط الاملاك عن السنة :

٢٣٠٠ جنيه

املاك الآلة المخردة (تم إثباته)

املاك الآلات القديمة = $\frac{20}{100} \times 169000 = 33800$ جنيه

املاك الآلة الجديدة = $\frac{7}{12} \times \frac{10}{100} \times 100000 = 58333$ جنيه

٣٩٦٠٠ جنيه

قسط الاملاك عن السنة

ويجرى قيد الاملاك وتسوية المخصص في ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٣٧٣٠٠ جنيه

قسط حيث تم إثبات املاك الآلة المخردة عند التخريد - وبماهى أن ميزان المراجعة

قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاملاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل
املاك الآلة المنزلة خلال السنة عن فترة إستخدامها خلالها قبل الترخيد .

ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاملاك عن عام ١٩٨٠ وكما يظهر

في ١٢/٢١ هذه التسويات كالآتي :

لـ	حـ / الآلات	مـ
٨٠/٢/٢٠	من حـ مخصص املاك الآلات	٢٠٥٠٠
٨٠/٢/٢٠	من حـ مخزن الخردة	٩٢٠٠
٨٠/١٢/٢١	رصيد (ميزانية)	٢٨٢٩٠٠
		٤١٢٩٠٠

حـ مخصص املاك الآلات

٨٠/١/١	رصيد	١٧٢١٠٠	٨٠/٢/٢٠	الـ حـ / الآلات	٢٠٥٠٠
٨٠/٢/٢٠	من حـ املاك الآلات	٢٣٠٠	٨٠/١٢/٢١	رصيد (ميزانية)	١٩١٢٠٠
٨٠/١٢/٢١	من حـ املاك الآلات	٣٧٣٠٠			٢١١٠٠٠
		٢١١٠٠٠			

وطبق أن تقوم في كل الأشلة الثلاثة السابقة بإجراء جميع القيود الدفترية
وترجيلها بجميع حسابات الأستاذ اللازمة ، وإقرار آثارها على الحسابات الختامية
والميزانية لكل من السنوات على حدة .

٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات :

تطوى الاستثمارات في أوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من
أسهم رأس مال في وحدات أخرى وسندات في هذه الوحدات أو سندات حكومية

وقد يتق أن أوضحنا أن السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد عدد من وحدات النقدية وبأجل معين. أما الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنها تكون ذات قيمة إسمية في غالب الأحوال ، إلا أنها غير محددة القيمة بأجل أو بعدد معين من وحدات النقدية ، بمعنى أن مشتري هذه الأسهم ليس دائماً بالشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها في تاريخ معين وإنما هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم ، وبالتالي فله نصيب فيما تحققه من أرباح ، كما قد يفقد استثماراته إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تتطوى على سقاً نقدياً ثابتاً في المقدار والأجل .

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لأجل طويلة ، وإنما لاستثمار فائض النقدية لفقره قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل ؛ بمعنى شرائها لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة لتحقيقاً لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بحملة التكاليف وقت الشراء ، والتي تطوى على ثمن الشراء مضافاً إليه أية حوالات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فإذا قامت شركة القلاح التجارية مثلاً بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للسكان من البورصة بواقع ١٠٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمدرة وحوالات ١٠٥ جنيه ، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فإن عمليات العملية يمكن كالاتي :

١٠٦٠٥	من / الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم المتحدة للإسكان) إلى / النقدية	تاريخ الشراء
١٠٦٠٥		

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافا إليها سمرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١/٥/١٩٨٠، لاستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية، فإن أرباح هذه العملية يكون كالآتي :

٥٧٥٠	من / الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا) إلى / النقدية	٨٠/١/٥
٥٧٥٠		

وإذا ما حلت الحاجة إلى نقدية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل أو كلها. وقد يقرب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصة البيع والتكلفة عند الشراء. فإذا افترضنا مثلا أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في ٢/٢٣ بسعر ١٢.٥٠ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ١٥ جنيه فإن أرباح العملية يكون كالآتي :

تكلفة السهم عند الشراء = ٥٧٥٠ جنيه ÷ ٥٠٠ سهم = ١١.٥٠ جنيه	
تكلفة الأسهم للبيع = ١١.٥٠ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه	
صافي حصة البيع = ٢٥٠٠ - ٩٥ = ٢٤٠٥ جنيه	

ويكون القيد كالآتي :

٨٠/٢/٢٢	<p>من / النقدية إلى مذكورين</p> <hr/> <p>/ الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا) / أرباح بيع استثمارات قصيرة الاجل</p>	<p>٢٤٠٠</p> <p>٢٣٠٠</p> <p>١٠٠</p>
---------	--	------------------------------------

وإذا قامت الشركة في ٨٠/٤/٢٥ ببيع باقي أسهم بنك مصر أمريكا بسعر

١١٣ جنيه للسهم ومعاريف بيع ١١٢ جنيه ، فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

$$\text{تكلفة الأسهم المباعة} = ١١٥ \times ٢٠٠ = ٢٤٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي حصة البيع} = ٢٣٩٠ - ١١٢ = ٢٢٧٨ \text{ جنيه}$$

$$\text{خسائر البيع} = \underline{\underline{١٧٢ \text{ جنيه}}}$$

ويكون القيد كالآتي :

٤/٢٥	<p>من مذكورين</p> <hr/> <p>/ النقدية</p> <p>/ خسائر بيع استثمارات قصيرة الاجل</p> <p>الى / الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا)</p>	<p>٢٢٧٨</p> <p>١٧٢</p> <p>٢٤٥٠</p>
------	--	------------------------------------

ويقتل حسابي أرباح البيع وخسائر البيع في حساب الأرباح والخسائر. أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية سابقة التقدير مباشرة (على أساس الترتيب للتنازل للأصول المتداولة). أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر في الميزانية بعد الأصول للتساقطة وقبل الأصول للتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الإستثمارات المسالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الإسهام ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة للطريقة عملاً لحساب القيمة في حالة الإستثمارات طويلة الأجل عنها في حالة الإستثمارات قصيرة الأجل. فالتساعده العامة أن تقيم الإستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة ، بينما تقيم الإستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير أن مبدأ الإفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدي إلى ضرورة توضيح سعر السوق للإستثمارات طويلة الأجل كملحوظة يائية في الميزانية . أما الإستثمارات قصيرة الأجل فيكون يخصم بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كملحوظة يائية في حيلة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو فرضنا مثلاً أن رصيد الإستثمارات في أوراق مالية في دفاتر الشركة العامة التجارية في ٨٠/١٢/٣١ أظهر الآتي : إستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة العامرية للغزل والتسيج ٢٥٦٠٠ جنيه ، إستثمارات قصيرة الأجل في أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جنيه. وقد بلغ سعر السوق لهذه الإستثمارات على التوالى ٢٠١٠٠ جنيه ، و ١١٤٠٠ جنيه ، فانه يلزم تكوين خصص لإخفاض أسعار الإستثمارات التالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقييد التالي :

٨٠/١٣/٢١	من / حـ / خسائر مربوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل إلى / حـ / مخصص مربوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل	١١٠٠ ١١٠٠
----------	--	--------------

وتظهر الاستثمارات في الميزانية كالتالي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٠/١٢/٢١

الأصول

الأصول الثابتة :	جني	جني
.....		
.....		
مجموع الأصول الثابتة	
استثمارات مالية طويلة الأجل		٢٥٦٠٠
(سعر السوق ٣٠١٠٠ جني)		
الأصول المتداولة :		
.....	
.....		
١٢٥٠٠ استثمارات مالية قصيرة الأجل		
١١٠٠ - مخصص مربوط أسعار		
	١١٤٠٠	
تقديرة	
مجموع الأصول المتداولة

هذا ولا يتم إجابات إيرادات الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طريقة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل انتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلا أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه المسهم في ١٢/٣٠/٨٠ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإن يكون إجابات ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالتبديد التالي .

٢٥٠٠	من / توزيعات الأرباح للمستحقين لنا إلى / إيرادات الإستثمارات في أوراق مالية.	١٢/٣٠
------	--	-------

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان في ١/١/٨١ فإن سنة ١٩٨٠ لا تسفيد بأي شيء من التوزيعات .

٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة ،

الحقوق غير النقدية هي أصول تنطوي على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل وسدد قيمتها مقدما في الحاضر ، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عينا وليس سقا في إسترداد القيمة نقدا . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى بحاسبيا بالمصروفات المقدمة ، كالإيجارات المقدمة ، والتأمين التقدم ، والأشهر كالتقدمية ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة محوما من الأصول للتداول إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أهمها أكبر . أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق ، الأصول غير الملموسة ،

والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها وجود مادي ، وتعتمد قيمتها

ما يترتب على إقتنائها من حقوق الوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول
شهرة المحل ، وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية
وحقوق التأليف ، وما شابه ذلك .

٥ - ١ - الحقوق غير النقدية :

نشأ الحقوقي غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات
المقابلة لها ، وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق
تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء
منها خلال الفترة المحاسبية ، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم
الحصول عليه فعلا من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقا لمبدأ المقابلة
السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وتطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبي .

فإذا قامت منشأة الخلود مثلا باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ١٦/٢/٧٩
لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدما ، وكانت السنة المالية تفتتح في ٢١/١٢
من كل عام ، فإنه يلزم إتمام هذه العملية في ١٦/٢/٧٩ وإجراء التسويات الجردية
في ٢١/١٢/٧٩ وفي ٢١/١٢/٨٠ على الوجه التالي :

٧٩/٧/١٦	من / الإيجار المقدم إلى / النقدية	٩٦٠٠ ٩٦٠٠
٧٩/١٢/٢١	من / مصاريف الإيجار إلى / الإيجار المقدم	٣٨٠٠ ٣٨٠٠
	$9600 \times \frac{1}{24} \times 908$	

٨٠/١٢/٣١	من / مصاريف الإيجار	٤٨٠٠
	الى / الإيجار للقدم	٤٨٠٠
	$12 \times \frac{1}{24} \times 9600$	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨١ .
ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات
سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ إعتبار كل ما يسدد مقدما من
الاصول الى أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من
القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيتم تحديد قيمة المتيق من هذه الخدمات المتسطرة
وماتم الحصول عليه منها فعلا بالنسبة والتناسب الزمنى (أو النسبة والتناسب
الكمى فى بعض الأحيان) .

وتتحول قيمة ماتم الحصول عليه من هذه الخدمات الى مصروفات ، أما
الباقى فيظل فى حسابات الاصول (للتداول) . هذا وما ينطبق على الإيجار ينطبق
على باقى بنود المصروفات المقدمة . (لاحظ ان الإيرادات المستحقة وهى من
الاصول للتداول تعتبر من الاصول النقدية) .

٥ - ب - الأصول غير الملموسة :

تمثل الأصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادى ولكنها تسهم فى
زيادة الأرباح . فمبيرة المخل مثلا تعكس فى زيادة للبيعات وثقة العملاء وزيادة
الأرباح . كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل الوحدة
الحاصية التى تمتلك الحق فى مركز احتكارى فيما يتعلق بالنتائج التى تترتب عليه ،

ونحن ثم نزداد أرباحها ، كذلك الاسر فيما يتعلق بحق الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل في الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم . ولن نتناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبعد من الدراسة . وقد تهلك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاؤها . وإذا تم اهلاؤها فهي عادة ما تهلك بطريقة القسط الثابت ، ويستغل الأهلاك من قيمتها المفقودة دون تكوين عخصص .

أما حقوق الاختراع والإمتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تنطوي هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و ١٠ سنة أو ما يزيد في بعض الأحوال وتضع هذه الحقوق للاستنفاد (أى تتحول إلى مصروفات عن طريق إهلاك جزء منها) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة في العقد ، والتي عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن ما يستنفذ منها (إهلاكها) يستنزى مباشرة من الوصيد المفقود للأصل دون تكوين عخصص .

٥ - جـ المصروفات الأيرادية الموقلة :

المصروفات الأيرادية الموقلة هي مصروفات مقدمة تنطى عددا من الفئات المحاسبية : ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التي تنطى عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كصاريف التأسيس أو على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانية . وتضع للاستنفاد (الأهلاك) عادة طريقة القسط التامم والتي يستنزى مباشرة من القيمة المفقودة للأصل .

اسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

تمهيدا : الاسئلة :

١ - ماهو المقصود بمجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدوري والجرد

السنوي ؟

٢ - ماهى افضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم في الميزانية العمومية .

٣ - ماهى أهم أوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والتفقات الرأسالية ، وما هو أثر عدم التمييز الدقيق بينهما على أرباح الفترة وحسابات الميزانية ؟

٤ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية ؟

٥ - قارن بين طريقة الإهلاك للمبني ومجموع أرقام السنوات من حيث الأثر على الأرباح وحسابات الأصول .

٦ - برر فيما لايزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

أ - تؤدي المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح .

ب - لا يلزم القيام بسجلات الجرد الفعلي لتناصر المخزون في ظل نظام المخزون المستمر .

ج - يجب أن لا تظهر التكلفة التاريخية لتناصر المخزون في الدفاتر بما يزيد عن ثمن القراء أو سعر السوق أيهما أقل .

د - تنفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما تنفق طريقة

الوارد أخيراً صادراً أولاً مع نظام المخزون الدورى .

هـ - تؤدي طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً إلى زيادة الأرباح في ظل ارتفاع

الأسعار وانخفاض الأرباح في ظل انخفاض الأسعار .

و - تؤدي طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً دائماً إلى اظهار المخزون بأقل من

قيمه في الميزانية .

ز - الأصول الثابتة هي كل ما ينتج عن نفقات رأسمالية .

ح - تلك الأصول الثابتة محاسبياً تطبيقاً لقاعدة الجيدة والحذر .

ط - تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة في تخصيص تكلفة الأصل

الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .

ى - إذا بلغت نسبة الإهلاك المعجل $\frac{3}{4}$ / ٣٣ فإن نتائجها تتفق ونتائج

طريقة مجموع أرقام السنوات .

ك - تصلح طريقة معدل النفاد للاستخدام لكل الأصول المعمرة وخاصة

اللباقى .

ل - يمثل الفرق بين سربيع الأصل الثابت ودرصيده الدفترى في بداية الفترة

مقدار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تتحقق نتيجة عملية البيع .

م - لاقيم الاستثمارات المالية طويلة الاجل بقيمتها السوقية تطبيقاً لقاعدة

الجيدة والحذر .

ن - قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الاجل في سندات حكومية

والاستثمارات طويلة الاجل في أسهم شركات .

هـ - فرق بين الحقوق غير التقديرية والأصول غير الملموسة من حيث المعالجة

المحاسبية لنتائج المرد وإجراء القسويات المردية للثقله نكل .

لأنها : التعاريف :

التمرين الأول :

بدأت شركة السمر التجارية عملياتها في ٨٠/١/١ بمخزون من السلعة س، يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفه الوحدة ٣٠٠ جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يأتي :

في ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠٠ جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥٠٠ جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة ، في ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما يلي في المحالان في ١٢/٢١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فاطالبوب : حساب تكلفة غزون آخر الفترة وتكلفة للمبيعات من السلعة س، في ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص التكاليف، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة للتوسط المرجح .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة الأمل بالتجارة في منتج واحد تباع الوحدة منه المستهلك بسعر ١٠٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٢١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة ، وفيما يلي بيانات غزون هذا المنتج من السنة .

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة
غزون ١/١	١٠٠٠	١٠٠ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	١٠٠
مشتريات في ٥/٢٢	٥٠٠٠	١٠٠

مردودات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦٠٤ جنيه
مشتريات في ٩/٢٥	٣٠٠٠	٦٠٦ " "
مشتريات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧٠٠ " "
مردودات في ١٢/٢	٥٠٠	٧٠٠ " "

وقد وجد عند المبرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزون فعلا هي ١١٦٠ وحدة ، وتبلغ المتشاة سياسة جمل أمين المخازن مسؤولا عن أي صبر بالتكلفة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٧٩/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ؛ وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثالث :

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س٩ وفي ١٩٧٩/١/١ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٩٧٩/١٢/٣١ : في ١٢/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١١ جنيه ؛ في ١/٢٥ تم بيع ٤٠٠ وحدة ، في ٣/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة ، وفي ٣/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة . وفي ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة ، وفي ٧/٢٨ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفي ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفي ١٢/١٣ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

المطلوب : أولا : اعداد بطاقة الصنف التي تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداتها في ظل كل من الطرق التالية : طريقة الوارد أولا صادر أولا (١) طريقة الوارد أولا صادرا أولا (٢) طريقة المتوسط المرجح .

ثانياً : يفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة غزون آخر الفترة في ظل الطرق الثلاثة السابقة .

ثالثاً : قم بشرح أسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدوري من نظام للمخزون المستمر إن وجدت .

التمرين الرابع :

تتبع شركة السمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالمتفاس . وقد أظهرت حسابات الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ الأرصدة المتعلقة بهذا المتفاس كالآتي : تكلفة بضاعة مبيعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، وصيد غزون آخر الفترة ٢٠ وحدة تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه .

وقد اكلف عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لهذا المتفاس عمل مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهي الطريقة التي جرت الشركة حل إتباعها في السنوات السابقة . وبالمبحث في السجلات وجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٣٠٠ وحدة من س . وأن رصيد المخازن لم ينقص ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٢٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لم يتم مطالبتها للمواصفات . بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابق لها مباشرة ١٤ جنيه للوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة بضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً . وإجراء ما يلزم من قيود لتصحيح الأرصدة حساباً بالامتياز .

التمرين الخامس :

قام بحاسب شركة القروى بإعداد حساب للتجارة عن السنة المنتهية في

في ٢١/١٢/٧٩ لشركة بطريقتين، الأولى على أساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، والثانية بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً . وقد بلغ مجمل الربح في ظل الطريقة الأولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ مجمل الربح في ظل الطريقة الثانية (LIFO) ٢٠ ٠٠ جنيه . وقد أظهر الجرد الفعلي أن عدد وحدات المخزون في آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طليعية ، بينما كان رصيد أول الفرة ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٠ جنيه ، لما هو سعر الوحدة من آخر طليعية وما هي الأسباب التي أدت إلى زيادة مجمل ربح LIFO عن مجمل ربح FIFO .

التأمين السادس :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٢١/١٢/٨٠ لشركة الشرق خليج وتمارة الأقطان : مخزون ١/١ : ٥٦٠٠ جنيه ، ومخزونات ٧٤٥٤٠٠ جنيه نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مباني ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٧٧٠٠٠ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، غصص إهلاك مباني ٦٥٠٠٠ جنيه ، غصص إهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه ، غصص إهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - بلغ رصيد آخر السنة من الانطاف بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح .

٢ - يقدر العمر الانتاجي للمباني ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كالتفاض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وتهلك بطريقة التسط التام .

٣ - من بين الآلات آلة جديدة بدأ استخدامها في ١/٧/١٩٨٠ وبلفت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة إهلاكها بطريقة الإهلاك المعجل على عشر سنوات ، في الوقت الذي تستخدم فيه الشركة طريقة التسط التام بالنسبة لباقي الآلات والتي يقدر عمرها الإنتاجي ٢٠ سنة وقيمتها كفترة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة محدودة أرقام السنوات وتقدر قيمتها عشرة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
المطلوب : إجراء ما يرام من تسويات في ٨٠/١٢/٣١ لحساب الإهلاك وحساب تكلفة المبيعات ، وإجراء القيود الدفترية اللازمة ، وإعداد ميزان المراجعة الموزن بعد التسويات .

التدريب السابع :

قامت شركة السبع لمنتجات الألبان بشراء ماكينة بسطرة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الماكينة إلى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه ، وبذلك تكلفت القواعد المحاسبية ١١١٠ جنيه ، وتكلفة التوصيلات ١٠٠ جنيه ، وبذلك بلغت أتعاب المهندس الذي أشرف على تركيب الماكينة ٣٨٥ جنيه ، كما بلغت أجور عمال الشركة الذين أشرفوا في تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه . هذا وقد صرف من عتازن قطع الغيار والمهمات والوقود والإيجار ما يبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه . استخدمت في وضع الماكينة في حالة معدة للاستخدام . وتم تجهيز الماكينة في ١٥/٣/١٩٨٠ وبدأ استخدامها في الإنتاج في ١٦/٣/١٩٨٠ ، فإذا علمت أن الشركة ترغب في إهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الإهلاك المسجل ، . أنها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال الفترة الأيام المسموح بها للحصول على الخصم ، فالمطلوب :
(١) إعداد جدول يوضح إهلاك كل سنة من عمر الآلة ، وأهلاك كل فترة من الفترات المحاسبية التي تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، ورصيد مخصص الإهلاك في نهاية كل فترة محاسبية . (٢) إجراء القيود اللازمة لإتمام تكلفة الآلة وتسوية الإهلاك في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، في ١٢/٣١/١٩٨١ .

التمرين الثامن :

بدأت كل من الشركتين س، ص عملياتها في ١/٦/١٩٨٠ بآلات نف وسوم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه يقدو عمرها الافتراضي بخشرة سنوات دون قبة كلمرة وقد حدث أن تمائل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل حيث يتوخا بالانجار في نفس السلعة المنطية. وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام مايلي : في ١/٤ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه ، في ٢٧/٣ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه ، في ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه ، في ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه ، في ١٢/٨ : ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه .

وقد اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، في نهاية العام ، لسكن من الشركتين مايلي :

مبيعات	س	ص
٧٠٠٠٠	جنيه	٧٠٠٠٠
أجور ومزريات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
انجار	٢٤٠٠	٢٤٠٠
مصرفات متنوعة	٦٠٠	٦٠٠

وقد قررت الشركة س إهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص إهلاك آلاتها طبقا لطريقة الإهلاك المخطط ، كما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة طبقا للطريقة الواردة أولا صادر أولا بينما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة أيضا طبقا لطريقة الواردة أخيرا صادر أولا .

المطلوب (١) قم بأعداد الحسابات الختامية لسكن من الشركة س والشركة ص لأظهار نتيجة عملياتها عن العام . (٢) قم بأعداد مذكورة لتوضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين علي مستوى عمل الربح وعلى مستوى صافي الربح .

التعدين التاسع :

قامت إحدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمتها كغردة ٢٠٠٠ جنيه . وكان من المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الإنتاجية بإنتاج ٩٠٠٠٠ وحدة منتج ثم انتاجها ففلا كلاً من : السنة الأولى ١٥٠٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٢٠٠٠٠ وحدة ، السنة الثالثة ٢٥٠٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ٢٠٠٠٠ وحدة . وفي نهاية السنة الرابعة ، تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه وقدرت الآلة القديمة في هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) حساب الاهلاك السنوى الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع بطريقة معدل التضاد وإجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات اهلاك السنة الأولى والسنة الرابعة ، وإثبات لحلال الآلة الأولى بالآلة الجديدة .

(٢) إعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع في كل من الطرق الآتية : القسط الثابت ، الإهلاك للمعدل ، مجموع أرقام السنوات ، معدل التضاد . قم بتخصيص نموذج من أمثلة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(٣) افترض أن الآلة الأولى كانت معدة للاستخدام في ١/٤/٧٩ ، وأن احلالها بالآلة الجديدة قد تم في ١/٤/٨٠ حيث كانت قد انتهت خلال سنة ٨٠ كية ٨٠٠٠ وحدة منتج ، وأن الآلة الجديدة تقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات . قم بحسب اهلاك سنة ١٩٨٠ وقم بإجراء ما يلزم من قيود لإثبات احلال الآلتين ، والاهلاك خلال سنة ٨٠ وفي نهايتها ، قم بتوضيح الآلات والمخصص الاهلاك في ميزانية ٣١/١٢/٧٩ ، وفي ميزانية ٣١/١٢/٨٠ .

التمرين العاشر :

تمتلك إحدى الشركات التي تنتمي سنتها المالية في ١٢/٣١ من كل عام الآلات الآتية :

١ - الآلة ٥٠٦ : تم شرائها من الخارج في ١٥/٤/٧٢ بمبلغ ٥٧٢٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخلص عليها جزئيا في ٥/٧٣ وبلغت الرسوم البحرية ومصاريف التخلص ١٣٣٠٠ جنيه ، وتم إنشاء القواعد الأساسية ونقل الآلة لمقر المصانع بتكاليف إجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التركيب وأتعاب المهندسين ٣٧٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ، وتم الاحتفال بيده تشغيل الآلة في ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة إقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه . وقد تقدر العمر الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج ، أنتج منها حتى ١٢/٣١ ٧٢ عدد ١٠٠٠٠ وحدة ، وفي ٧٤/٤/٧٤ ، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التي تم انتاجها على الآلة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٣٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ . تقرر استبدال الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى . وقد تم الاتفاق على تبادل الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم عمل البائع وقدورت قيمة الآلة ٥٠٦ لأغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة ٧٠٠ جنيه على حساب الشركة .

٢ - الآلة ٥٠٩ : كان البحر للمنفق عليه تسليم عمل البائعين ٨٨ جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه ، أصبحت الآلة بعدها معدة للاستخدام في ١٩/٦/٧٤ حيث تم الاحتفال بتشغيلها ، وبلغت مصاريف المخل ٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة املاكها على مداوم سنوات بقيمة متوقعة كعقود ١٠٠٠٠ جنيه طبقا للطريقة لمجموع أرقام السنوات . وفي ٧٧/١٢/٧٧ قررت الشركة بيع الآلة وإحلالها بمجموعة حديثة ، وتم بيع الآلة فعلا في

٧٧/١٢/٢٩ مبلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت مضاريف الفلك والازالة على حساب المشتري .

٣ - المجموعة ٢٠٠١ : تتكون هذه المجموعة من أربع ميسرة آلات متوازية ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الأولى وتركيبها وأصبحت معدة للاستخدام في ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٢٥٠٠ جنيه . إلا أنه وجد في ١/٩ أن الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل في صالة مكيفة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة في الانتاج في ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقد عمل العمر الإنتاجي الآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه ، كما قدر العمر الإفتراضي لجهاز التبريد بثلاث سنوات وقيمتها كخردة ٥٠٠ جنيه . وقرر اهلاك الآلة طبقا لطبيعة الإهلاك للمجمل وجهاز التبريد بالتقسط الثابت وفي ١/١٠/٧٨ تم اخافة الآلة الثانية والتي كانت معدلة لظروف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٢٠٠ جنيه ، وقد ردت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الاتاجي بثماني سنوات . وقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت . وفي ١/١/٧٩ تم اخافة الآلة الثالثة اجمالية ٢٤٢٠٠ جنيه بهمرا فراضى خمس سنوات وقيمة كخردة ٢٠٠٠ جنيه وقرر اهلاكا بطريقة مجموع أرقام السنوات . وفي ١/٧/٨٠ قررت الشركة استبدال الآلة الأولى بآلة جديدة لاحتياج لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٢٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٢٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التي بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠ جنيه في حالة معدة للاستخدام في ٣٠/٩/٨٠ وقد قرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكا

منذ ٧٢/٤/١٥ حتى ١٢/٣١/١٩٨٠

(٢) تصوير حساب الآلات وحساب مخصص اهلاك الآلات وحساب اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية في ١٢/٣١/٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠.

(٣) بيان أثر بيع الآلات أو استبدالها على حساب الأرباح والخسائر لسنة التي تم فيها البيع أو الاستبدال ، مع توسط حساب للآلات المباعة في كل حالة .

التمرين الحادى عشر :

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٢/٣١/١٩٧٩ لشركة التجارة الأهلية بالجنيه : آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وإنشاءات ٣٥٢٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠ ، عملاء ٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مباعة ٩٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدي مقفول على المشتريات الآجلة ٤٦٠ ، أجور ومرتبىات ١٧١٠٠ ، إيجارات دائنة مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ٦٠٠٠ ، مخصص اهلاك مبانى وإنشاءات ٩٠٠٠ ، مخصص اهلاك سيارات ١٢٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤١٠٠ ، نقل الخارج ١٠٦٠ ، خصم نقدي مسموح به ٢٤٠ ، فإذا علمت أن :

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر ، وكانت تسير على طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، إلا أنها قوت هذا العام أن تسير على طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً . ويظهر المخزون في ميزان المراجعة على أساس الطريقة الأولى . وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقبل تبين أن مخزون ٧٨/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات في المخازن خلال العام من ١٤٣٠٠ وحدة .

٢- تقرر أن يكون خصص الديون المشترك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء، إلا أنه قد اكتشف في ١٢/٣١ أن أحد العملاء الذي يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد أفلس منذ فترة وليس لديه أية ممتلكات .

٣- يتم إهلاك الآلات والمعدات على أساس الإهلاك المعجل بنسبة ١٥٪ سنوياً ، وقد تم إضافة آلة جديدة في ٧٩/٩/٢٠ تبلغ تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤- يتم إهلاك المباني والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنوياً وقيمة متوقعة كالتقاضى ٢٢٠٠ جنيه .

٥- يتم إهلاك السيارات بطريقة معدل النفاذ ، وقدرت الحياة الانتاجية ببيع السيارات ٦٤٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه، وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر.

٦- تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما أن فاتورة المياه والانارة عن الماسم قد وردت في ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه .

٧- الاميازات الدائنة المقدمة تمثل إيجار مساكن مملوكة لشركة لشركة توزيع السيارات. وقد تم توقيع المقدم في ١٩٧٨/٢/١٥ ، وسلمت للمعارض الستاجر في ٧٨/٤/١ لمدة تنتهى في ٨٢/٦/٢٠ .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها أرصدة الميزان قبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وأرصدة الحساب الختامى والميزانية العمومية .

(٢) إجراء قيرد التسوية من واقع ورقة العمل .

(٢) إمداد حسابي للتجارة والأرباح والخسائر من العام (١٩٧٩) وإجراء قيود الاقفال .

التصريح الثاني عشر :

أُخْتُوت عَفْظَةُ الْأَوْرَاقِ لِلْمَالِيَةِ لَشَرَكَةِ النَّصْرِ لِلتَّجَارَةِ عَلَى الْأَوْرَاقِ الْإِثْبَاتِيَّةِ فِي ١٩٨٠/١/١ نَدَّ ٣٠٠٠ سَهْمٍ مِنْ أَسْهَمِ شَرَكَةِ مِصْرَ لِلإِسْتِثْرَادِ وَالتَّصْدِيرِ تَكْلَفَتْهَا ٣١٣٣٣ جَنْيَةً ، ٢٠٠٠ سَهْمٍ مِنْ أَسْهَمِ بَنْكِ التَّنْمِيَةِ تَكْلَفَتْهَا ٢٢٢٠٠ جَنْيَةً ، ١٠٠٠ سَهْمٍ مِنْ أَسْهَمِ بَنْكِ السُّوَيْسِ تَكْلَفَتْهَا ٣٠٥٠٠ جَنْيَةً ، ٢٤٥٠٠ جَنْيَةً مَسْدُودَاتِ قَرْضِ التَّنْمِيَةِ ٨/١ قِيَمَةُ أَسْمِيَّةِ ١٠٠ جَنْيَةً السَّنَدُ . وَقَدْ تَحْتِ الْعَمَلِيَّاتِ التَّالِيَةِ خِلَالِ السَّنَةِ :

١ - أُطْلِقَتْ شَرَكَةُ مِصْرَ لِلإِسْتِثْرَادِ وَالتَّصْدِيرِ عَنْ تَوْزِيْعِ أَرْبَاحِ بَوَاقِعِ ٥٠ قَرْشًا لِلسَّهْمِ فِي ١٩٨٠/١/١٥ ، وَتَمَّ تَوْزِيْعُ الْأَرْبَاحِ فَعَلًا لِمُجْتَازِهَا مِنْ ٨٠/٢/١
٢ - بَاعَتْ شَرَكَةُ النَّصْرِ لِلتَّجَارَةِ فِي ٨٠/٤/٢٥ عِدَدَ ١٠٠٠ سَهْمٍ مِنْ أَسْهَمِ بَنْكِ التَّنْمِيَةِ بِمَبْلَغِ ١٢١٠٠ جَنْيَةً وَذَلِكَ لِحَاجَتِهَا إِلَى تَقْدِيَةِ ، وَقَدْ بُلَغَتْ مَصَارِيفُ الْبَيْعِ وَالسَّمْسُورَةِ ١١٧ جَنْيَةً .

٣ - فِي ٦/٢٣ قَامَتْ شَرَكَةُ النَّصْرِ لِلتَّجَارَةِ بِشَرَاءِ ٣٠٠٠ سَهْمٍ مِنْ أَسْهَمِ لِلْمُتَّحِدَةِ لِلإِسْكَانِ بِسَعْرِ السَّهْمِ ١٧ جَنْيَةً ، وَبُلَغَتْ الْمَصَارِيفُ وَالسَّمْسُورَةُ ٢٠٠ جَنْيَةً ، وَذَلِكَ لِمُسْتَمَازَا لِفَاضِ التَّقْدِيَةِ .

٤ - فِي ١٩٨٠/١٠/١٠ ، أَخْطَرَهَا بَنْكُ الْإِسْكَندَرِيَّةِ بِتَحْصِيلِ الْقَوَائِدِ عَلَى مَسْدُودَاتِ قَرْضِ التَّنْمِيَةِ لِحَسَابِهَا عَنْ مَدَّةِ سَنَةٍ ، وَبُلَغَتْ مَصَارِيفُ التَّحْصِيلِ وَعَمُولَةُ الْبَنْكِ ١٤ جَنْيَةً .

٥ - فِي ١١/١٢ ، قَامَتْ الشَّرَكَةُ بِبَيْعِ بَاقِي أَسْهَمِ بَنْكِ التَّنْمِيَةِ بِسَعْرِ السَّهْمِ ١٠٠٠ جَنْيَةً ، وَبُلَغَتْ مَصَارِيفُ الْبَيْعِ وَالسَّمْسُورَةِ ٥٦ جَنْيَةً .

٦- في ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه السهم .

٧- في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، كانت أسعار هذه الأوراق في سوق الأوراق المالية كالآتي (للوحدة) :

أسهم الاستيراد والتصدير ١٢ دره جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٣٢ جنيه ، سندات قرض التنمية ٨٪ ، ٩٧ جنيه . أسهم المتحدة للاسكان ١٤ دره جنيه . فإذا علمت أن الاستثمارات في أسهم شركة الاستيراد والتصدير وفي سندات التنمية هي استثمارات طويلة الأجل ، بينما باقي الاستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفقياً وتحديد القيمة الدفقرية للاستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر في الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، مع توضيح كيفية العرض في الميزانية .

التمرين الثالث عشر :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لأحدى الشركات الارصدة التالية من بين الارصدة الظاهرة في دفتر الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٩٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٣٧٠٠ جنيه ، حلة إعلانية ٦٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق إمتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، أراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن :

١ - الإيجار للمقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداده في ١/٧/١٩٧٩ إيجار

منى الإدارة لمدة سنتين .

٢ - من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الاسر من الأشهرين في ديسمبر قد تم سدادها في ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه ،

- ٣ - في ١٩٨٠/١/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة
الأزوار لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، سند منها
مقدما ٤٨٠٠ جنيه .
- ٤ - في ٧٩/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .
- ٥ - بلغت تكاليف الحملة الاعلانية في ٧٨/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠ جنيه
- ٦ - تم شراء شجرة المحل في ٧٨/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
- ٧ - حق الامتياز يغطي ٤٠ سنة اعتبارا من ٨٠/٤/١ .
- ٨ - في ٨٠/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه،
وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة في ٨١/١/٤ .
- المطوب : اجراء مايلزم من قيود لتسوية الاوضاع المتقدمة ، وبيان اثرها
على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض في البراية العمومية في ١٩٨٠/١٢/٣١

الفصل الرابع عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

لحسابات الخصوم

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض إستقلال الوحدة المحاسبية في صورة شخصيه
ممنوعة إعتبارية أو حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية هذا الوضع هي وسيط
إعتباري يمتلك مجموعة من الأصول ويقوم مقام من لهم حقوق في هذه الأصول .
وينقسم من لهم حقوق في أصول الوحدة المحاسبية أو عليها ان مجموعتين : للملاك ولهم
حقوق ملكية ، وغير الملاك ولهم حقوق على الأصول تمثل إلتزامات الوحدة
المحاسبية قبلهم . وبالتالي فأصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط إعتباري لا يبد
وأن تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم إلى شقين :
الشق الأول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثاني ويمثل الإلتزامات ، والتي تنقسم
بدورها إلى الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى للبدر من الدراسة ،
هر صفا مبسطا لأهم المبادئ المحاسبية التي تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم . ويتم
ذلك طبقا للتريب التالي :

- حسابات حقوق الملكية .

١- حسابات الإلتزامات طويلة الأجل .

- حسابات الإلتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة للتقوية .

٢- الالتزامات العرضية

٢- حسابات حقوق الملكية :

تختلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانوني للشركة أو الشركة التي تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبني من الدراسة أن نبين بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الأشخاص وشركات الأموال . وأم أنواع الشكل الأول هو شركات التضامن ، كما أن أم أنواع الشكل الثاني هو الشركات المساهمة .

وشركة التضامن هي مشاركة بين عدد محدود من الأفراد لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو خدعي معين ، حيث يساهم كل شريك في العادة بحصة في رأس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية قبل الظهور ، أما شركات المساهمة فهي مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف بعضهم البعض ، في رأس مال الشركة الذي ينقسم إلى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم .

ويسمى الشريك في الشركة المساهمة مساهم ، وتكون مسؤوليته محدودة بمقدار نصيبه في حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة أم أشكال الشركات في الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية في شركات الأشخاص بعدد من الاعتبارات التي نناقشها في دراسة متقدمة بالتفصيل : وعادة ما تطوى حسابات حقوق الملكية في شركات الأشخاص على حساب رأس المال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة ، وحساب جاري لكل شريك من الشركاء يجعل مدينا بمسحوباته ونصيبه في الخسائر ويجعل دائتنا بنصيبه في الأرباح وأيضا تكون مقررة له في عقد الشركة .

ويمكن لرأس مال شركة الأشخاص أن يتغير بالإضافة إلى ما عريرى مساهمات
الاشافية للشركاء أو عن طريق الأرباح المحجوزة ، كما يمكن تنفيذه بالسحب
منه أو بأقفال وصيد الخسائر للتراكة فيه .

وعادة ما تكون حقوق الملكية فى شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات .
غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين : الاول بمثل رأس
المال المدفوع والثانى يمثل الأرباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الأسهم
العادية أم حسابات رأس المال المدفوع ، والذي لا يجوز للساس به أو عمديه
إلا بعد اجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس
المال المدفوع تفصيلا فى دراسة متقدمة :

وتتقم الأرباح المحجوزة فى شركات المساهمة بدورها الى قسمين : أرباح
محجوزة لغرض معين ، وأرباح محجوزة غير نصصة لغرض معين وسوف نتناول
هذين القسمين بقتل من التفصيل

١-٢ - الأرباح المحجوزة فى شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هى حصيلة الأرباح التى لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح
التي تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد
صافى الربح الذى يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة
عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقى لتقوية المراكز المالية
للشركة وتمويل توسعاتها فى نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق
المالكية لأنها تمثل جزءا من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها
لو تم توزيع الأرباح بالكامل .

وهذا كات المساهمة تخضع لاسكلم قانونية معينة فى شأن توزيع الأرباح
أولئك شركة نظام معين يسمى النظام الاساسى قد يحدد بدوره قواعد معينة

لتوزيع الأرباح أو احتجازها . والأرباح المحجوزة لفرض معين هي تلك التي يتم احتجازها وفاء بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الأساسي للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين . والأرباح المحجوزة في مهر وفاء بهذه المتطلبات تسمى احتياطيات ويتم احتجازها لتحقيق للأهداف التالية :

- ١ - وفاء بمتطلبات قانونية وتسمى « احتياطي قانوني » .
- ٢ - لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « احتياطي تجديدات وتوسعات » .

- ٣ - الاستثمار في سندات حكومية طبقا للقانون وتسمى « احتياطي مستثمر في سندات حكومية » .

- ٤ - لتعصيد المركز المالي للشركة وتسمى « احتياطي عام » .
- وعادة ما تتكون هذه الاحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك في حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر . هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطيات ما دام الفرض الذي أنشأت من أجله يظل قائما .

أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لفرض معين فتسمى « أرباح مرحلة » ، وهي تمثل الرصيد النهائي لحساب التوزيع ؛
ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي :

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة الشرق للمساهمة لتجارة
الآقطان في ١٢/٢١/١٩٨٠ : احتياطي قانوني ٢٢٥٠٠ جنيه ، احتياطي شراء
سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، احتياطي تجديدات وتوسعات ٣٤٨٠٠ جنيه ،
احتياطي عام ٢٤٦٥٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح

العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة باحتجاز ٥ ٪ من الأرباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات ، ١٠ ٪ لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥ ٪ من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

ح. اب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١

له

منه

أرباح العام (من ح. أ. ح.)	٩٠٠٠٠	أرباح محجورة لأغراض معينة :	
أرباح مرحلة (رصيد ١/١)	١٥٢٠٠	٤٥٠٠ إلى ح. احتياطي قانوني ٥ ٪	
		٤٥٠٠ إلى ح. احتياطي سندات ٥ ٪	
		٩٠٠٠ إلى ح. احتياطي توسعات ١٠ ٪	
		٩٠٠٠ إلى ح. احتياطي عام ١٠ ٪	٣٧٠٠٠
		أرباح موزعة :	
		إلى ح. التوزيعات	٥٠٠٠٠
		أرباح مرحلة ١٩٨٠/١٢/٣١	٢٨٢٠٠
	١٠٥٢٠٠		١٠٥٢٠٠

وبتحليل مدد التوزيع يتم تسوية الاحتياطيات والأرباح للرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية المجموعية في ١٩٨٠/١٢/٣١ . وهذا يعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيدة الأجل ، حيث يلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على

للمساهمين، وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع.

الميزانية العمومية في ٨٠/١٢/٣١

المصروف	الأصول
<u>حقوق الملكية :</u>	
رأس مال الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
<u>أرباح محجوزة :</u>	
احتياطي قانوني	٢٨٠٠٠
احتياطي سندات حكومية	١٩٧٠٠
احتياطي تكديرات وتوسعات	٤٣٨٠٠
احتياطي عام	٣٣٦٠٠
أرباح مرحلة	٢٨٢٠٠
	١٥٣٣٠٠
بمجموع حقوق الملكية	١١٥٣٣٠٠
<u>الالتزامات :</u>	
.....	
<u>الالتزامات قصيرة الأجل :</u>	
توزيعات	٥٠٠٠٠

ويلاحظ أن الاحتياطات يتم حسابها من أرباح العام قبل إضافة صبد الأرباح للمرحلة من الأهرام السابقة .

٢- ب - عمليات التسوية المولدة في حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز للساحس بحسابات رأس المال في الشركات المساهمة مدامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الأرباح المحبوزة لأغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الاحتياطيات في حد ذاتها لا تستخدم ، وإنما ما يستخدم هي الأصول المقابلة لها والتي أصبحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لا تناول هذه العناصر في هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات للتأثر في حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة في ٣١/١٢/٧٩ لشركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والبرازية على هذا الأساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٠ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوي ، فإن ترك الوضع دون تعديل (أي ترك مخزون ١/١/١٩٨٠ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدي إلى زيادة أرباح (أو انخفاض خسائر) سنة ١٩٨٠ مما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو في نفس الوقت مقدار الانخفاض في أرباح ١٩٧٩ مما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالي لن تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع في سنة ١٩٧٩ أصبح في غير محله لأن الخطأ قد تم اكتشافه في سنة تالية وبعد إعداد واعتماد الحسابات الختامية والبرازية . وفي ظل هذه الظروف فإن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هي تصحيح تكلفة المخزون في حساب الأرباح المرحلة . ويكون التقيد في هذه الحالة هو :

٨٠٠٠	من ٢٠/١/٨٠	تاريخ اكتشاف
٨٠٠٠	الى ٢٠/١/٨٠	الخطأ
	تصحيح الخطأ في تقييم نزول ٢١/١٢/٧٩ بالتناقص	

ولنفرض كشال آخر أنه في ١٩٧٩/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الخليج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه إلا أنه عند إثباتها دفترياً اعتبر بمثابة مصروفات صيانة، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقدرة بخردة ٦٠٠ جنيه. وبؤدى اختيار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٧٩ الى زيادة مصروفاتها وتقص أرباحها بالقيمة، كما يؤدى الى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بتضييقها من أهلاك المولدات. ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٠ بالقيود التالية .

١٢٦٠٠	من ٢٠/١/٨٠ مجموعة المولدات الكهربائية	تاريخ اكتشاف
١٢٦٠٠	الى ٢٠/١/٨٠	الخطأ
	تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات	
	لمصروفات الصيانة في ١٩٧٩	

٢٤٠٠	من ٢٠/١/٨٠	تاريخ اكتشاف
٢٤٠٠	الى ٢٠/١/٨٠	الخطأ
	أهلاك المولدات عن عام ٧٩ بالقسط للتأجيل	

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٠ دون تأخير على المذيلة السليمة

لايراداتها بمصروفاتها .

و كثال أخير نفرض أن رصيد الإيجار الدائن المقدم الذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التصحيحات في ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٧٩/١/١ حتى ٨٠/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات أعتبر للمبلغ كله بمثابة إيجار دائن لسنة ١٩٧٩ . وبالتالي فيلزم تحقيقاً للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٠ بمصروفاتها أجراء التقيد التالي:

١٢٠٠	١٢٠٠	من ح/ الأرباح المرحلة ٨٠/١/١ إلى ح/ الإيجار الدائن المقدم تصحيح خطأ تسوية الإيجار الدائن للمقدم في ٨٩/١٢/٣١	تاريخ اكتشاف الخطأ
------	------	--	-----------------------

و خلاصة القول أن التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة فأن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقاً للوحدات المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، استقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

٣ - حسابات الالتزامات طويلة الأجل :

الالتزامات طويلة الأجل هي مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية الغير تستحق السداد في تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل في صورة قروض بمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليم سدأها على أجال طويلة . وقد تتم هذه القروض عن طريق الإيجور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية بأصدار ما يسمى بقروض السندات ، أو قد تكون بمنوحة للوحدة المحاسبية بمرقة ، ممتلكات متخصة كالبنوك . أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة عن طريق مودعي هذه الأموال .

ويلزم في كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام- وقيمته وإستيفاء شروطه عن طريق الأطلاع على عقد الالتزام (عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل) . ويجب أن يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل ما يستحق السداد من أقساط للقروض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يجب التأكد من أن الفوائد المستحقة قد تم سدادها في تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فعلا به بصرف النظر عن موعد إستحقاق السداد . وأخيرا يجب أن تظهر الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية كل التزام على حدة وموضحا بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذي يحصله .

ولنمض مثلا أن ميزان المراجعة قبل التسويات قد أظهر الارصدة التالية في ١٢/٣١/١٩٨٠ : قرض السندات ٦ ٪ / ٤٠٠٠٠ جنيهه ، قرض بنك الائتمان الصناعي ٨ ٪ / ٣٠٠٠٠ جنيهه ، دائر شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيهه . وبالرجوع إلى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق في ١٢/٣١/١٩٩٠ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا في ٩/٣٠ وفي ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على أقساط سنوية يستحق أولها مع الفوائد في ٣٠/٦/٨١ . أما دائر شراء الأصول الثابتة فيتمثل بالمبلغ المستحق لموردي بعض الآلات والذي يتم سداده على أقساط سنوية يستحق أولها في ٣٠/٦/٨١ ويتضمن للبائع قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التي بدأت في ١/٧/٨٠ . ويلزم في ظل هذه المعلومات القيام الآتي :

١ - فيما يختص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد في

٢٥/٩/٨٠ ، وتحميل السنة المالية ١٩٨٠ بالفوائد من سنة ، أى مبلغ ٢٤٠٠ جنيه
وبالتالى يلام جمل حساب الفوائد للمدينة على قرض السندات مدينا بمبلغ ٢٠٠
جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا .

كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠
جنيه ليقتل في حساب الأرباح والخسائر .

٢- فيما يخص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة عن نصف
سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجمل حساب الفوائد المدينة مدينا وحساب الفوائد المستحقة
دائنا . والتحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة
الأجل والباقى ضمن الالتزامات طويلة الأجل .

٣- بالنسبة لدائتو شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد
وذلك عن طريق وجود حساب الفوائد المدينة المؤجلة ، وتحميل سنة ٨٠ بما يخصها
من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (طبقا لطريقة القسط الثابت) . وذلك بحمل
حساب الفوائد للمدينة على تحويل الأصول مدينا وحساب الفوائد المدينة المؤجلة
دائنا . كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات
قصيرة الأجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه فى الالتزامات طويلة الأجل .

(المطلوب منك : إجراء قيود اليومية اللازمة لامتياز هذه التسويات وترحيلها
لحسابات الأستاذ ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وأظهار الالتزامات
طويلة الأجل وقصيرة الأجل فى الميزانية طبقا لتعليمات السابقة) .

٤- حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة :
تظهر حسابات الالتزامات قصيرة الأجل على الأقساط المستحقة من الالتزامات
طويلة الأجل طبقا لقائمة السابق ، وحمل حسابات اللوردج ، والمداخيل ، وأوراق
البيع ، والحسابات التجارية المداخيل البنوك (سحب على المكشوف) ، وكل حسابات

المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل التزامات لجمعية ، أى ياروم الوفاء بقيمتها نقدا . أما الإيرادات الدائنة المقدمة ، والأرصدة الدائنة للعلاء فهي قيد لا ياروم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع تحت عنوان أرصدة دائنة متنوعة .

وكما أنه لا يجوز المقاصة بين أرصدة العلاء المدينة وأرصدة العلاء الشاذة ، فلا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين أو الدائنين الدائنة وأرصدة المصارف الشاذة المدينة . ويجب أن تظهر الأخيرة فى جانب الأصول فى الميزانية مع عدم عنوان أرصدة مدينة متنوعة فى الأصول استداولة . وفيما يخص بأوراق الدخل يجب التحقق من عدم طول أو فروات ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية كما يجب حساب القرائن المستحقة على الأرصدة الدائنة للبنوك ، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها وإثباتها .

ولنفرض مثلا أن الأرصدة التالية علم ت فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٢/٢١/٨٠ لحدى الشركات : موردون ٣٧٥٠٠ جنيه ، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه ، ايجار دائن مقسم ١٢٠٠ جنيه . ويطلق الخفائن وجد الآسى :

- ١ - أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠ جنيه
- ٢ - أظهر ميزان مراجعة أستاذ الدائنين أرصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه .
- ٣ - هناك ورقة دفع بمبلغ ٢٠٠ جنيه تمتحق الداد فى ١٢/٢١/٨٠ وعند التسليم تحرر بقيمتها شيك أوصل باليد للدائن فى تاريخه وتم استرداد الورقة .
- ٤ - للشركة حساب جارى مدين فى بنك الامكنية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه ؛ كما أن حسابها فى بنك القاهرة دائن (سحب عن المكشوف) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه . وقد ظهر رصيد التقديرات بالبنوك فى ميزان المراجعة بمبلغ ٢٠٠ جنيه . ووجد أن القوائن والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ١٢/٢١/٨٠

قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم انباتها بعد .

٥ - بلغت الاجور المستحقة حتى ١٧ ٣١ والتي لم تسكاد بعد ١٣٣٠ جنيه

٩ - سجل الإيجار الدائن المقدم ايجار دفعه مفروقة علوكة الشركة عن المدة
من ٨٠/٨/٢١ حتى ١٤٨١/٧/٣١ .

ويطالب هل ذلك ضرورية القيام بما يلي :

٦ - اظهار اللوردين في الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وفي

الأرصدة المدينة المتنوعة في الاصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٧ - اظهار الدائنين في الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفي

الأرصدة المدينة المتنوعة في الاصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه

٣ - تخفيض رصيد أوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد التقدي

بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه . ٥ - طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب

التقدي بالبنوك دائنا .

٤ - اظهار رصيد التقدي بالبنوك في الاصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه (١٦٢٠٠

- ٢٠٠٠) و اظهار بنك القنطرة جاري سحب على الكشوف في الالتزامات

قصيرة الاجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جعل حساب القوائد المدينة مدينا بمبلغ

٤٦٥٠ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائنا بالقيمة .

٥ - جعل حساب الاجور مدينا وحساب الاجور المستحقة دائنا بمبلغ ١٣٣٠

جنيه و اظهار الاجور المستحقة في الالتزامات قصيرة الاجل في الميزانية .

٦ - مسوية الايجار الدائن المقدم بمبلغ مدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار ٥

شهور) وجعل حساب الايجار الدائن دائنا ، و اظهار الايجار الدائن المقدم من

الأرصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات في الميزانية .

(وعليك بتنفيذ هذه التعليمات في صورة قيود مبرمجة وحسابات استاذ و بيان

أثرها على الحسابات الختامية وتصبح نتائجها على الميزانية العمومية) .

٥ - الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي التزامات ناشئة عن تعاقبات قانونية ولكنها غير متجذرة، أو ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن أمثلة الأول مثلا أن تتعادل الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تستد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية . مثال الثانية أوراق القبض المحصورة في البنك أو محولة لموردين ولم يحن موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، أو عن طريق ما يسمى بالحسابات النظامية . وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فإن عمل الملاحظات تظهر في كشف للميزانية (بعد انتهاء الأصول والخسوم والمجموع) كالآتي :

ملاحظات :

- ١ - تعاقبت الشركة على شراء آلات في ٨٠/٩/١٥ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تستد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .
- ٢ - مبلغ أوراق القبض المحصورة في البنك والتي لم يرد تاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه ، كما أن هناك أوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه .

أما إذا استخدمت الحسابات النظامية ، فالها من الملاحظين يردان في كشف الميزانية كالآتي . .

١٧٤٨٩٠٠ مجموع الأصول	١٧٤٨٩٠٠ مجموع النصوصم
حسابات نظامية	حسابات نظامية
٦٤٠٠٠ عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠ متعاقدو توريد آلات
١٣٥٠٠ أوراق قبض مخصومة وعمولة ١٢٥٠٠	مستولة عرضية عن أوراق قبض مخصومة وعمولة
الموردون .	
ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لأن وجود الحسابات يولمى بقيام التزام فعل فى تاريخ اللزائية، وهو أمر يتنافى مع الواقع لأن العمليات التى سوف يتركب عليها الالتزام لم تنجر بعد من أى من الطرفين .	

أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

أولاً : الأسئلة :

- ١ - فرق بين : الأرباح المحجوزة لفرض معين وتوزيعات الأرباح ،
الالتزامات قصيرة الأجل والأصول التقديرية ، عمليات التسيو المؤثرة في حقوق
الملكية وحساب التدوين للفترة في أرباح الملم .
- ٢ - برر فيه لا يوجد من حصة سطور خطأ أو صواب كل من المعاهدات
التالية :

١ - يؤدي الخطأ في تنويع المخزون إلى التأثير على أرباح الملم الذي وقع
فيه والسنوات السابقة

- ب - يؤدي إعتبار مصروفاً لإيراداً بمثابة نفقة وأعماله إلى انخفاض أرباح
الملم بالقيمة وزيادة أرباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .
- ج - يتم إجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الأرباح
والخسائر .

د - تظهر القروض طويلة الأجل بين الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية
بصرف النظر أن تواريخ استحقاقها أو أقساطها .

هـ - إذا تم تمويل الأصول الثابتة عن طريق تسييلات إحتياطية فإن هذه
الأصول يجب أن تتحمل بالفوائد على هذه التسييلات في تاريخ الشراء .

و - تختلف الالتزامات قصيرة الأجل عن الأرصدة الدائنة المتنوعة في أن
الأولى يلزم الوفاء بقيمتها نقداً بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عيناً .

ز - يمكن المقاصة بين الحسابات الدينة والبرائنة البنوك لأنها تمثل تقديرة
ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة العملاء لأنها تمثل مستحقات
تقديرية .

مح - شهر الأجور المستحقة من الأربعة الدائنة استترة لأن الوفاء بقيمتها يتم حينئذ استتار الالتزامات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم تقدماً .
ط - بمعنى إثبات الالتزامات العينية دفترياً من الأمور اللازمة بقبول تسوية في نهاية العام مع فتح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة .

لانيا : المصاريف :

الذين الأول :

ظهرت الأوصاف التالية من بين أوصدة ميزان المراجعة قبل التدويرات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمصارف والمصارف في ١٢/٣١/٨٠ (بالالف منه) :
٤٧ نفدية ، ٧٣ مصاد ، ٢٥٤ مودون ، ٢٣٦ غزول أول الفترة ، ١٩٩٥ مبيعات ، ٥٢ مردودات مشتريات ، ١٥٠ خصم نقدي مقدود :
٨٧٦ مشتريات ، ٥٢ مردودات مبيعات ، ٢٥ خصم نقدي مكتسب ، ١٢٣ أجور ، ٤٢ فوائد مدينة ، ٧٦ إيجارات دائنة ، ٤٨ تأمين مقدم ، ٣١ مصاريف إدارية ، ٢٢ مصاريف بيعة ، ٥ رأس مال الأسهم ، ١٤٥ احتياطي قانوني ، ٢٥ احتياطي سندات ، ٢٢ احتياطي إيجارات ومودونات
٥١ أن يباع مرحلة ، فإذا هلك أن (كل الأرقام بالالف جميعه) .

١ - تم تقييم المخزون في ١٢/٣١/٧٩ بمبلغ ٢٣٦ ، ولكنه احتوى على بضاعة كانت مباحة للمغلاء ولكنها لم تكن قد سلت بعد ، وتم إثباتها كمبيعات و ٧٩/١٢/٣١ . وبغض تكلفتها ٢٢٦ . ولم يكلف هذا الخطأ إلا في ١٣ ٤ ١٩٨٠ . ولم تم تسوية بعد .

٢ - ملحق الديون المشكوك فيها ١/ من صافي المبيعات ، كما يبلغ إهلاك الآلات والمعدات ١٢٤ بطريقة مجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين القديم ينطلي سنتين إحتياطاً من ١٩٧٢/٧/١

٤ - هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد بمبلغ ٧٠ - ، وإجماليه دائنة لم تحصل بعد بمبلغ ٤٠ - ، وذلك حتى ١٧/٣١/١٩٨٠ .

٥ - من بين الالتزامات طويلة الأجل قرض المبيعات بمبلغ ٢٠ بغائة ٦٪ سنوياً تسدد في ٣/٤ من كل عام ، ولم يظهر في السطحي في ١٧/٣١/١٩٨٠ أي رصيد للفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الفوائد على القرض في ١/٧٩/٧٩٠٠ .

٦ - يقدر عزون آخر الفقرة بمبلغ ١٨٣٦ .

٧ - يتم توزيع أرباح العام كالتالي : ٥٪ احتياطي قانوني ، ٥٪ احتياطي سندات ، ١٠٪ احتياطي تعديلات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافي الربح .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة للبيع الصحيحة .

(٢) إعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع من العام .

التمرين الثاني :

فيما يلي بعض المعلومات التي توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ٢٤/١٢/٨٠ والتي كانت تخص سنوات سابقة .

١ - أصبح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات في ٢٤/١٢/١٩٨٠ أن السجل الافتري ازال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التي تم بيعها في ٧/٧/٧٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ١٧/٧/١٩٧٥ ، وتقرر اهلاكها حينئذ بالقيمة الثابتة على مدار ست سنوات بقيمة ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جعل حساب النقدية يديناً وحساب أرباح بيع الآلات دائناً بالقيمة ، ثم أنقل حساب أرباح بيع الآلات في حساب

الأرباح والخسائر لسنة ١٩٧٩ .

٣ - وجد أن رصيد القوائم المالية للجمعية في ١/١/١٩٨٠ والمبلغ يبلغ ٢٠٠٠ جنيه يعطى فترة ٥ سنوات تبدأ في ١/١/١٩٧٩ ، وإلا لم يتم إيجاره أي مبررات في هذا الشأن في ١٢/٣١/١٩٧٩ . وعند سداد قسط القرض والقوائم في ١/٩/٨٠ لم يرد ذكر حساب القوائم المالية للجمعية في قيد السداد .
٣ - قام أحد العملاء في ٢٣/٨/٧٩ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه لشركة وطني تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم إثبات عملية الرد بالقيد التالي في نفس التاريخ :

٢٣٦٠ من /ح/ مخزون البضاعة

٢٣٦٠ إلى /ح/ العملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام القرون المستمر واضممت الأرصدة الدفعية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ - كان أحد العملاء قد أقرض في ١٢/٢٥ وبلغ رصيد حسابه ٤١٢٠٩ جنيه وقد تم إعدام الدين في ٣١/١٢/٧٩ بالكامل ، إلا أن رصيد حساب العميل في ٣١/١٢/١٩٨٠ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه . ويبحث الموضوع وجد أنه قد تحصل من صحيفة أصول العميل نصف الدين وحصل حساب العميل دائناً بما تحصل عند التحصيل في ٧/٩/٨٠ .

فإذا علمت أن حقوق الملكية في ١/١/١٩٨٠ قد احتوت على الآتي : رأس المال - أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي قانوني ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي عام ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرجحة (بجهازي ٢٢٠٠ ج) ، وأرباح العام (٥٩٠ ج) قد بلغت ٧٧٠٠ ج قبل الخصومات السابقة أي ١٠٠٠ ج بعد كل سنة " احتياطي القانوني والاحتياطي العام " (١٠٠٠ ج) ولا يوجد شيء على المحاسبة

المطلوب :

(١) إجراء القيود الدفترية التي ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .

(٢) إعطاء حق في الملكية في اليونانية العمومية كما يتم إعادتها في ١٢/٣١/٨٠ .

التفصيل الثالث :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الأربعة التالية في ١٢/٣١/١٩٨٠ : قرض السندات ٦٠١٣ مبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ ج ٨ /
بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ ج ، دائر شراء أصول ٣٥٠٠٠ ج ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ ج ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ ج ، إيجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ ج ، رأس المال ٩٠٠٠٠ ج ، احتياطيات ٣٠٠٠٠ ج ، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ ج ، وقد بلغت أرباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

فأما عطف أن :

١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يبدأ في ١١/١٩٧٠ ويسدد على أقساط متساوية سنوية استحق أولها في ١/١/١٩٧١ ، وتسدد عليه القوائد نصف سنوياً في ١/١/٧١ وفي ٧/١ من كل سنة .

٢ - تم التعاقد على قرض طويل الأجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة أقساط متساوية سنوية وتسدد القوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى في ١/١ وفي ١٠/١ من كل سنة . ويصل القسط الأول من قيمة القرض في ١/١/١٩٨١ .

٣ - رصيد السحب على المكشوف في بنك الاسكندرية بعد أن أوراق قبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠٠ ج . استحققت منها كياناً في ١٢/٣١/١٩٨٠ وتم خصمها بمطالبة البنك بمبلغ ٤٠٠٠ ج ، ولم يرد ائتمان البنك بعد . وتحصل الشركة بفوائده على السحب على المكشوف بواقع ١٢ / سنوياً ، وكان آخر ائتمان خصم له ورد لشركة بتاريخ ١٠/١٢/٨٠ ويصل القسط الثاني ٨٠/٩/٨٠ .

أن يقوم البنك بالتخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كمية يقوم بتسليمها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ١٩٧٧/٧/١ وذلك بتسهيلات إئتمانية من المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج تنطوي على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ ج ومدد التسديدات (بما فيها القوائد) على عشر أقساط سنوية متساوية على أوطا في ١٩٧٨/٧/١ .

٥ - من بين أرباح الدفع كمية قبلتها الشركة لأمر البنك الأهل المصري بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج في ١٩٨٠/٩/١٥ تستحق في ١٩٨٥/٩/١٥ ، وتصل سعر فائدة سنوية ١٢٪ بمعدل سنوياً في ٩/١٥ من كل عام .

٦ - تم التوصل إلى أرباح العام بعد إجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه .

٧ - قررت الشركة عملية الاحتياطات بنسبة ١٠٪ من الأرباح ، كما قررت توزيع أرباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٠ .

(٣) إظهار جانب الخصوم من الميزانية ، كما تم إعدادها في ١٩٨٠/١٢/٣١ .

التدوينات :

فيما يلي أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٨٠/١٢/٣١ لحسابات توزيع

الربح الذاتية بالجنيه نقدية بالهندوق : ١٨٧٠ ، نقدية بالبنوك ٣٠٠ .

مطلوب ٤٤٤٠ ، مدينون ٣٠٢٠ ، مخزون ديون مذكوك فيلدا ٢٥ ، مخزون أول

الفترة ١٠٤٢٥ ، تأجيل مقدم ٢٨٥ ، أدوات وسمات ٤٦٠ ، آلات ومعدات

٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، أثاث وتركيبات ٩٨٥٠ ،
مخصص اهلاك اثاث وتركيبات ٣٨٠ ، موردون ١٥٦٥ ، أوراق دفع ٤٣٧٥
رأس المال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٢٠ ، مردودات
ومستحقات مبيعات ١٠١٠ ، خصم لئلى مضموح ٦١٠٤ ، مشتريات ٢٩٠٠٠
خصم لئلى مفقود ٨٢٠ ، خصم لئلى مكتسب ٢٠٥٥ ، مردودات ومسحوبات
مشتريات ٣٠٠ ، أجور ٩٤٨٠ ، إيجارات ٤٧٤٠ ، حلة اعلانية ٣٠٠٠ ،
مصرفات ائارية متروكة ١٢٨٠ ، أرباح عبوزة ١٠٢٠ ج ، فاذا جلبت أن :
(١) يبلغ الرصيد الدائن لبئلك الاسكندرية (سحب على المكشوف) ١٧٠ ج
(٢) أظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء أرصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج .
(٣) أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ ج .
(٤) تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١/١٠ من صافي
المبيعات .

- (٥) التأمين المقدم ينطى ١٨ شهراً اعتباراً من ١٩٧٨/٩/١ .
(٦) تقدر الأدوات والمهمات المتبقية في ١٩٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠ ج .
(٧) تلك الآلات والمعدات بطريقة اهلاك المعجل بواقع ٢٠٪ سنوياً
كما تلك الآثاف والتركيبات بواقع ١٠٪ سنوياً .
(٨) يبلغ الأجر المستحق ١٢٠ ج ، والإيجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ ج .
(٩) يستفيد الحلة الاعلانية بواقع ٢٠٪ سنوياً .
(١٠) يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠٠٠ ج .
(١١) اكتشف أن مخزون أول الفترة كان مقدوماً بما يرد من قيمته بمبلغ ٤٢٠ ج .
المطلوب :

- (١) أعداد ورقة السلم وأظهار ما يجب من مدفوعات .
(٢) إخراج قيود التسوية اللازمة وقيود الأقال .
(٣) إعداد الحسابات الختامية وإبرازية العمومية .

فهرس المحتويات

١

تقديم :

الباب الأول

في

الوظائف الهندية للمحاسبة والدورة المحاسبية

الفصل الأول: في تعريف المحاسبة ووظائفها وعلاقتها ببعض فروع

المعرفة :

١ - ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها ٨ ؛ ٢ - علاقة المحاسبة

بالعلوم الأخرى ١٣ ؛ ٣ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية

١٦ ؛ ٤ - خلاصة ٢٣ .

٢٤

الفصل الثاني: في المادة المحاسبية الرئيسية :

١ - مقدمة ٢٤ ؛ ٢ - تكوين للشروح والمصطلحات على الأصول

٢٥ ؛ ٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات ٢٩ ؛ ٤ - العمليات

التي تؤثر في الأصول والمصنوع دون حقوق الملكية ٣٤ ؛ ٥ -

حسابات الأصول والمصنوع وأقسامها ٣٨ ؛ ٦ - نماذج للبرازية

المصنوعة أو قائمة للركز المالي واستخداماتها ٤٥ ؛ ٧ - تفاصيل

حساب الإيرادات والمصروفات ؛ ٨ - الخلاصة ٥٥ ؛ أسئلة

وتمارين ٥٧ .

الفصل الثالث: في الدورة المحاسبية : الأدوات المحاسبية والبيانات

٦٨

المفكرى والتسجيل وموازنة الحسابات :

١ - مقدمة ٦٨ ؛ ٢ - الحسابات والتسجيل للردودج ومادة للبرازية

ملحق

٦٩ : ٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات ٧٩ : ٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات ٨٦ : ٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ١٠١ : ٦ - ميكانيكية التقييد المدفوع ودفاتر اليومية ١٠٥ : ٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الأقفال ، ميزان المراجعة بعد الأقفال ١٢١ : ٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية ١٢٨ ، أسئلة وتمارين ١٣٢ .

الفصل الرابع : في المناجاة المحاسبية للمعطيات المستمرة وتسوية

الحسابات :

١٤٩

١ - مقدمة ١٤٩ : ٢ - أصول الأصول إلى مصروفات ١٥٦ : ٣ - المصروفات المستحقة ١٦٢ : ٤ - الإيرادات المستحقة ١٦٤ : ٥ - الإيرادات المقدمة ١٦٦ : ٦ - ملخص لأثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة ١٦٧ : ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الأقفال ١٦٩ ، أسئلة وتمارين ١٨١ .

الفصل الخامس : في ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة :

١٨٥

١ - مقدمة ١٨٥ : ٢ - مثال توضيحي ١٨٦ : ٣ - خطوات الدورة المحاسبية ١٨٩ : ٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل ٢٢٠ ، تمارين ٢٢١ .

الباب الثاني

في الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي

٢٢٧

في الشركات التجارية والصناعية

٢٣١

الفصل الخامس: في الإجراءات المحاسبية للشركات التجارية

١ - مقدمة ٢٣١ : ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات

٢٣١ : ٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة

الخزون المستمر ٢٥١ : ٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل

طريقة الخزون الدوري أو الفترى ٢٦٣ : ٥ - مردودات

ومسوحات المشتريات والمصمم التقدي في ظل طريقة الخزون

المستمر ٢٧٩ : ٦ - ملخص مقارن ٢٨١ : أسئلة وتمارين ٢٨٤.

الفصل السابع : في ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية

٢٩٢

في الشركات التجارية :

١ - مقدمة ٢٩٢ : ٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في

الملفات التجارية ٢٩٢ : ٣ - ورقة العمل وإعداد الحسابات

الختامية ٢٩٤ : الميزانية العمومية ٣١٤ : أسئلة وتمارين ٣١٧.

٣٢٥

الفصل الثامن : في الأوراق التجارية :

١ - مقدمة ٣٢٥ : ٢ - تعريف بالأوراق التجارية وأنواعها

٣٢٦ : ٣ - المعالجة المحاسبية لل شيكات ٣٢٨ : ٤ - المعالجة

للمحاسبية لأوراق القبض ٣٣١ : ٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق

الدين ٣٤٥ : ٦ - مثال عام ٣٤٨ : ٧ - الكيفية الصورية ٣٥٦

أسئلة وتمارين ٣٥٧.

سنة
٣٦٢

الفصل التاسع : في اليوميات والدفاتر المساعدة:

- ١ - مقدمة ٣٦٢ : ٢ - دفتر يومية المبيعات ٣٦٣ : ٣ - دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين ٣٧١ : ٤ - يومية أوراق القبض ٣٧٧ : ٥ - يومية أوراق الدفع ٣٧٨ : ٦ - دفتر يومية القبوضات ٣٧٩ : ٧ - دفتر يومية المدفوعات ٣٨٧ : ٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية ٣٩١ : ٩ - النظام المحاسبي والتقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة ٣٩٧ : أسئلة وتمارين ٤٠٠ .

الفصل العاشر : في المحاسبة في المشروعات الصناعية :

- ١ - مقدمة ٤١١ : ٢ - عناصر تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية ٤١٣ : ٣ - قياس تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية ٤١٤ : ٤ - حساب الإنتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية ٤١٩ : أسئلة وتمارين ٤٢٢ .

الفصل الحادي عشر : في تصحيح الأخطاء :

- ١ - مقدمة ٤٢٧ : ٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها ٤٢٧ : ٣ - طرق تصحيح الأخطاء ٤٣٠ : ٤ - الأخطاء التي تقرر في موازن ميزان المراجعة ٤٣٧ : أسئلة وتمارين ٤٤٤ .

صيفة

الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية في ضوء القواعد

٤٥١ المحاسبة المتعارف عليها

٤٥٥ الفصل الثاني عشر: في جرد وتسوية حسابات الأصول النقدية :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٤٥٥ : ٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية ٤٥٦ : ٣ - الجرد والتسويات الجردية النقدية بالخرينة والبنوك ٤٥٨ : ٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض ٤٧٢ : ٥ - حسابات الإيرادات المستحقة ٤٩٣ : ٦ - حسابات الأقرض قصرة الاجل وطويلة الاجل ٤٩٧ ، أسئلة وتمارين ٥٠١ .

٥١١ الفصل الثالث عشر: في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥١١ : ٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه ٥١٢ : ٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها ٥٣٤ : ٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية مملوكة ٥٦٣ : ٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة ٥٦٩ ، أسئلة وتمارين ٥٧٣ .

٥٨٩ الفصل الرابع عشر: في الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥٨٩ : ٢ - حسابات حقوق الملكية ٥٩١ : ٣ - حسابات الالتزامات طويلة الاجل

طبعة

٥٩٧ : ٤ - حسابات الائتمانات - قصيدة الاجل والأرضة

الدائرة المشرفة ٥٩٩ : ٥ - الائتمانات المرجعية ٦٠٢ : أسئلة

وتمارين ٦٠٤ : ١٠

فهرس المحتويات

٦١١

شركة الاسكندرية للطباعة والنشر

السيد ابراهيم محمد السيد

٢٠٨٩١ : ٥

Biblioteca Alexandria



0236979